

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

FEDERALISMO FISCAL, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E HERMENÊUTICA:
confluências e reveses perante tendências contemporâneas

LUAN RODRIGUES DE OLIVEIRA

Rio de Janeiro

2020

LUAN RODRIGUES DE OLIVEIRA

**FEDERALISMO FISCAL, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E HERMENÊUTICA:
confluências e reveses perante tendências contemporâneas**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**

Rio de Janeiro

2020

CIP - Catalogação na Publicação

O48f Oliveira, Luan Rodrigues de
Federalismo fiscal, competência tributária e
hermenêutica: confluências e reveses perante
tendências contemporâneas / Luan Rodrigues de
Oliveira. -- Rio de Janeiro, 2020.
68 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

1. Direito Tributário. 2. Competência
Tributária. 3. Federalismo Fiscal. 4. Hermenêutica
Jurídica. 5. Conflitos Fiscais. I. Maneira, Eduardo,
orient. II. Título.

LUAN RODRIGUES DE OLIVEIRA

**FEDERALISMO FISCAL, COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E HERMENÊUTICA:
confluências e reveses perante tendências contemporâneas**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**

Data da Aprovação: ____/____/____.

Banca Examinadora:

Prof. Eduardo Maneira (Orientador)

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2020

DEDICATÓRIA

Àqueles que me precederam e pavimentaram meu caminho até aqui.

Minha mãe e avó, Rosilea e Marli, meus alicerces e minha razão de ser.

Meu tio, Wilson, *in memoriam*, pelas lições de hombridade e respeito para com os outros, que me ensinou a andar com meus próprios pés e a amar e ser digno do amor.

Meus irmãos, Isac, Alessandra e Thiago.

Meus amigos que seguiram fiéis nessa maratona acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Como diz Rod Stewart, “It's been a long road, to get from there to here” e nada melhor define esses anos de Faculdade Nacional de Direito, foram pouco mais de 5 anos de longas horas de viagem, a *long road* foi tão literal quanto metafórica, 39km somados de Rodovia Dutra e Avenida Brasil ligando Nova Iguaçu ao Centro do Rio de Janeiro.

Caí quase de paraquedas nessa cidade, a primeira vez que havia pisado no Centro do Rio foi em outubro de 2014, pouco antes de entrar na Nacional, aliás, passei em frente ao Palácio do Conde dos Arcos inadvertidamente, sem sequer saber sua história, nem que ali se localizava a Faculdade de Direito da UFRJ, nem que poucos meses depois entraria ali como aluno.

A UFRJ era um sonho em si para mim, antes da fatídica decisão pelo curso para o qual eu aplicaria no vestibular eu já sabia onde eu gostaria de cursá-lo na UFRJ, quando enfim optei pelo Direito a Nacional se tomou forma e objetivo na minha vida.

Foram muitas histórias nesses corredores, conheci pessoas dos cinco cantos desse país, todos os sotaques que eu nunca ouvira antes, culturas diferentes e uma abertura de mundo que eu no meu pequeno bairro nunca imaginei poder alcançar.

As experiências de estágio me trouxeram muitas amizades e muitas visões diferentes de mundo e do próprio curso, a Defensoria Pública da União e o Tribunal Regional Federal da 2ª Região me acolheram e me ensinaram muito a respeito do que fazemos e o porquê fazemos no Direito, concordando ou não com posições certas institucionais.

Agradeço a todos os chefes, colegas, amigos, servidores e assistidos que passaram por minha vida e marcaram minha vivência com suas histórias, espero ter contribuído nos limites da minha capacidade para melhorar e ajudar no que pude a desbravar e entender a estrutura na qual estamos inseridos.

Aos Mestres que me conduziram pela Nacional e pelo Direito, agradeço a todos que enxergaram em mim possibilidades que nem eu mesmo enxergara, não assumo o desafio de citar nomes para não cometer injustiças e esquecer alguém.

RESUMO

As novas tendências socioeconômicas revelam verdadeiros desafios ao Estado Fiscal que tem que equalizar o respeito equilíbrio federativo, por meio da independência financeira dos entes autônomos, e a arrecadação para o financiamento de seu mister constitucional de promoção dos direitos fundamentais. A adoção de critérios hermenêuticos claros para a solução desses conflitos que surgem no bojo de definição de competências tributárias deve ser levada a sério, dado que o casuísmo e atecnia tendem a ferir o princípio democrático e a legitimidade do fisco em interferir no patrimônio privado.

Palavras-Chave: Federalismo Fiscal; Hermenêutica Jurídica; Conflitos Fiscais.

ABSTRACT

The new socioeconomic trends reveal real challenges for the Fiscal State, which has to equalize the respect for the federal balance, through the financial independence of the autonomous entities, and the tax collection for the financing of its constitutional task of promoting fundamental rights. The adoption of clear hermeneutical criteria for the solution of these conflicts that arise in the definition of tax competences must be taken seriously, given that casuistry and lack of technique tend to violate the democratic principle and the legitimacy of the tax authorities in interfering in private property.

Palavras-Chave: Tax Federalism; Legal Hermeneutics; Tax Conflicts.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. DIREITOS FUNDAMENTAIS, ESTADO E TRIBUTAÇÃO.....	12
1.1 Os Custos dos Direitos Fundamentais.....	12
1.2 Estado e Federação.....	14
1.3 Autonomia e Tributação.....	18
1.3.1 O caso dos municípios marajoaras	20
1.4 Síntese do Capítulo	25
2. ATIVIDADE FINANCEIRA, ÉTICA E LEGITIMIDADE NO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	27
2.1 Atividade Financeira e Tributos.....	27
2.2 Competência Tributária e Eticidade.....	28
2.2.1 Capacidade Tributária Ativa	36
2.3 Transferência Constitucionais	38
2.4 Síntese do Capítulo	43
3. HERMENÊUTICA JURÍDICA E NOVOS PARADIGMAS SOCIAIS	44
3.1 Interpretação e Leis Claras.....	44
3.2 A Virada Pós-Positivista	45
3.3 Novas Tecnologias e o Direito Tributário.....	48
3.3.1 O caso dos Softwares (ADI 1945, RE 688.223/PR, RE 199.464 e REsp 633.405/RS)	50
CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

O presente trabalho parte inicialmente da conceituação do federalismo, com enfoque em como essa forma de estado se estabeleceu no Brasil e em como a repartição de competência entre os entes federados foi desenhado pela Constituição de 1988.

O federalismo fiscal, notadamente a delimitação do federalismo à seara tributária e financeira, é um dos pontos basilares para a análise que se seguirá no que concerne à autonomia dos entes cujas receitas tributárias são o principal financiador da atividade estatal.

Nesse sentido, buscarei também introduzir discussões acerca da legitimidade da tributação, pois, em uma análise bibliográfica preliminar em sede de projeto de pesquisa, encontrei interessantes provocações de doutrinadores quanto à incipiência de atenção a esse aspecto nos debates em matéria de Direito Tributário.

A Ética na tributação nesse contexto é explicitada para fins de promoção de um ambiente preocupado com as bases filosóficas muitas vezes inadvertidamente deixadas como uma preocupação de segundo plano.

O fenômeno do neoconstitucionalismo, como apontado por autores que serão citados no decorrer do trabalho, trouxe para o centro das preocupações estatais a promoção dos direitos fundamentais elencados na Carta de 1988, nesse contexto também abordarei as influências das decisões de políticas tributárias na efetivação desse compromisso da nova ordem constitucional.

Para isso, no primeiro capítulo, correlacionei essa necessidade de efetivação dos direitos fundamentais com as bases fundantes da federação brasileira e a autonomia dos entes em matéria de tributação, utilizei um estudo feito pelos autores Paulo Felipe e José Raimundo Barreto Trindade da Universidade Federal do Pará que analisou as repercussões no financiamento de políticas públicas locais nos municípios marajoaras ocasionados pelas transferências fiscais para fazer uma possível correlação e expansão para outros municípios brasileiros de mesmo porte.

No segundo capítulo me detive na análise da atividade financeira do estado e a tributação com as incursões éticas necessárias para o exame da legitimidade do Estado no delineamento e

conceituação de competência tributária e na resolução dos conflitos que dela possam decorrer, explorei o regramento da Lei de Responsabilidade Fiscal que define uma gestão financeira responsável sob a luz da peculiar situação dos municípios de pequeno porte, cujas características foram esclarecidas no capítulo anterior.

Em se tratando da parte em que tratei dos conflitos de competência tributária, recorri às bases da legalidade tributária pela ótica da eticidade e da legitimação que são os fundamentos sobre os quais se assentam esse trabalho, trouxe para isso o novo regramento da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro que reforçou o dever de motivação das decisões estatais.

Por fim, ainda no segundo capítulo, diferenciei a capacidade tributária ativa da competência tributária para trazer ao encontro os dois debates, tanto o das transferências constitucionais quanto as competências próprias e como isso é importante para a autonomia dos entes.

No terceiro e último capítulo, tratei da hermenêutica jurídica para introduzir uma sintética – em razão dos limites temporais de desenvolvimento deste trabalho – análise jurisprudencial de como o STF e STJ têm se comportando em relação aos novos casos de conflitos de competência tributária que emergem com as novas tendências no mundo informatizado.

A questão que se fez central na espinha dorsal do trabalho, portanto, foi o estudo das bases teóricas fundamentais para se construir um âmbito sólido de premissas das quais partir para a análise da hermenêutica tributária constitucional e suas coerências e incoerências na solução de casos concretos.

Não me detive, portanto, em maiores detalhamentos, que ficou em um segundo plano apenas a título de demonstração de como alguns desses conceitos se entrelaçam na prática.

A metodologia adotada foi de análise bibliográfica dos temas selecionados, de forma a conceituar os institutos pautando-se em vozes da doutrina dominante.

A principal questão que pretendo buscar uma resposta é até que ponto essas noções levantadas confluem e se entrelaçam na realidade da atividade fiscal do Estado.

Como bibliografia busquei selecionar textos a respeito de um ou mais temas de interesse, observando os argumentos divergentes nos pontos de maior polêmica, no que concerne aos artigos científicos, dei prioridades aos que foram publicados em periódicos consolidados com qualificação Qualis e que fossem revisados pelo pares usando o método de duplo cego (double blind peer review).

Utilizei majoritariamente a plataforma portal de periódicos CAPES/MEC para encontrar os artigos em seus respectivos periódicos, com a busca feita utilizando palavras chaves como: federalismo fiscal, conflitos de competência tributária, ética e tributação, hermenêutica jurídica, filtradas com o método de revisão por pares cegos já mencionado e disponível no referido portal.

Entendo o tema relevante em razão da crescente judicialização em matéria de tributação e necessidade de cada vez mais o Estado, seja o Estado-juiz, seja o Administrador, se atentar aos pressupostos que dão base aos seus poderes outorgados pelo povo em última instância pelo povo.

1. DIREITOS FUNDAMENTAIS, ESTADO E TRIBUTAÇÃO

1.1 Os Custos dos Direitos Fundamentais

A formação político-jurídica contemporânea é marcada pelo relevante aumento de direitos atribuídos aos indivíduos e oponíveis ao Estado, em um processo histórico que culminou no extenso (e exemplificativo) rol do Art. 5º da atual Constituição da República.

De acordo com Branco¹, “Essa evolução é impulsionada pelas lutas em defesa de novas liberdade em face de poderes antigos – já que os direitos fundamentais costumam ir-se afirmando gradualmente – e em face das novas feições assumidas pelo poder.”

Nesse contexto, é clássica a divisão dos direitos humanos/direitos fundamentais em gerações, sendo a primeira delas a dos direitos de liberdade, que vem antes da propriedade, segurança, resistência à opressão, conforme explanado por Brandão², nesse mesmo texto, ele destaca o contexto histórico da afirmação desses direitos, pois nascido em contraponto e como resistência ao Estado absolutista vigente à época.

Esses direitos de primeira dimensão, de caráter negativo para o Estado, que se vê em uma posição de dever de abstenção para com os indivíduos são extraídos das normas fundamentais positivadas nos textos constitucionais.

Ignoro aqui conscientemente a discussão entre jusnaturalistas e positivistas se esses direitos nascem antes ou decorrem do ordenamento jurídico vigente, partirei da análise dos direitos fundamentais, entendidos como esses direitos que foram positivados ou mantiveram-se positivados na ordem jurídica brasileira pelo Constituinte de 1988.

Trata-se de direitos que permitem aos indivíduos resistir a uma possível atuação do Estado. [...] A essência do direito está na *proibição imediata de interferência imposta*

¹ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 211

² BRANDÃO, Claudio. **Direitos Humanos e Fundamentais em Perspectiva**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 9-10

ao Estado. Trata-se de um direito negativo, pois gera a *obrigação negativa* endereçada ao estado, a obrigação de *deixar de fazer algo*.³

Portanto, são direitos que, em uma primeira análise, acarretam no dever de abstenção da atuação estatal, que deve evitar impor o seu poder para influir ou restringir no legítimo exercício desses direitos, posto que são pressupostos básicos das liberdades dos indivíduos.

Esses direitos, notadamente conquistas progressivas e históricas, geram custos ao poder público, mesmo esses de primeira geração, que poder-se-ia supor não os gerar, como as liberdades individuais, que exigem ao menos uma estruturação de segurança pública para seu exercício, é nesse sentido o estudo de Holmes e Sunstein *apud* Soares⁴.

Holmes e Sunstein ⁵ aduzem que para todos os direitos, independente da geração/dimensão, existe um dever do Estado, deveres esses que exigem do Estado recursos que possibilitem o cumprimento deles, arrecadados através de tributos.

Soares⁶ exemplifica esses direito que geram (altos) custos, como o que o Estado tem com o Poder Judiciário, com as polícias e o custo de se promover eleições periódicas, informando o grau de importância da análise desses custos que geram os direitos fundamentais de liberdade e de exercício político, da mesma forma que nos direitos ditos prestacionais, como os direitos sociais, econômicos e culturais.

Com maior razão ainda é forçoso reconhecer os custos de direitos de segunda geração/dimensão, os chamados direitos sociais, positivados no Art. 6º da Constituição, quais sejam:

³ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais** – 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo:Atlas, 2014. p. 50, grifo do autor.

⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. The cost of rights: why liberty depends on taxes. New York: Norton, 2000. *apud* SOARES, Hector Cury. Não Levando os Custos dos Direitos a Sério: o Direito Prestacional à Saúde pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 16, n. 2, p. 29-51, jul./out. 2015.

⁵ *Ibidem*, p. 34-35.

⁶ SOARES, Hector Cury. Não Levando os Custos dos Direitos a Sério: o Direito Prestacional à Saúde pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 16, n. 2, p. 29-51, jul./out. 2015. p. 35.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.⁷

Saúde e Educação são as bases fundantes do Estado Social Brasileiro e os direitos que consomem a maior parcela dos recursos públicos, sua previsão será mais detalhada no próximo capítulo, mas para fins de exemplificação é importante demonstrar que só em Saúde o Brasil gasta cerca de 8% de seu PIB⁸, em Educação esse índice foi de 6%⁹, junto com os demais direitos, são uma parcela relevante de despesas do Estado.

Nesse sentido, para que as liberdades políticas e sociais possam ser exercidas com maior grau de tranquilidade para os indivíduos é necessário uma estrutura estatal firme e consolidada, desde agentes de segurança a pavimentação e vias públicas adequadas para a disponibilização de uma *Ágora* pública capaz de recepcionar os indivíduos em suas liberdades políticas.

1.2 Estado e Federação

Para a consecução de seu fim, a promoção e efetivação de direitos fundamentais, a estabilização democrática e a garantia do bem estar social, o Estado pode se estruturar de diversas maneiras, sendo essa uma escolha política cabível ao constituinte originário, poder inicial, político e apenas limitado pelo direito natural:

O poder constituinte, incondicionado e permanente, seria a vontade da nação, **só encontrando limites no direito natural**. [...] Trata-se do poder de elaborar e impor a vigência de uma Constituição. Situa-se ele na confluência entre o Direito e a Política, e sua legitimidade repousa na soberania popular. Modernamente, a **reaproximação entre o Direito e a Ética**, assim como a centralidade da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais, **inspiram a percepção da existência de limites ao poder**

⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 abr. 2020.

⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Aspectos Fiscais da Saúde no Brasil**. Brasília/DF: Ministério da Fazenda, 09 jul. 2018. p. 2. Disponível em: <<http://cnsaude.org.br/wp-content/uploads/2018/11/AspectosFiscaisSau%CC%81de2018.pdf>>.

⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Aspectos Fiscais da Educação no Brasil**. Brasília/DF: Ministério da Fazenda, 09 jul. 2018, p. 2. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:28264>.

constituente, a despeito das dificuldades teóricas que o tema suscita e das complexidades de sua efetivação.¹⁰

Nesse contexto, a escolha do Constituinte de 1988 é relevante para se entender quais são os agentes políticos responsáveis por promover o exercício de direitos assegurados na Carta de 1988, a divisão de atribuições na Carta Política outorga um poder-dever para agentes e entes políticos.

O Estado Brasileiro constituiu-se como uma federação, o federalismo é uma forma de estado na qual coexistem, no mesmo território, diversos níveis de governo, estruturalmente há uma subdivisão do poder estatal em esferas, desde o órgão central (no Brasil a União, na figura do Governo Federal), até entes menores, como Estados e, no caso brasileiro, municípios.

Ribeiro¹¹ aduz que, não obstante haja percalços na elaboração de um conceito de federalismo – dificuldade essa que será logo adiante ressaltada – um dos fundamentos do federalismo é a descentralização do poder, ao permitir, no momento em que as decisões passam a ser tomadas em uma esfera de poder mais próxima aos indivíduos, que se democratize e possibilite o efetivo exercício da fiscalização, controle e influência nas políticas estatais pelo cidadão.

Tal fundamento foi recentemente reafirmado pelo Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6341¹², ao assentar claramente a competência concorrente dos Estados e Municípios para tratar de matéria sanitária, ao levar em conta as peculiaridades locais no trato à pandemia da COVID-19.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 78, grifo nosso.

¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. **Revista Interdisciplinar de Direito**, Valença, v. 16, n. 1, p. 335-362, jun. 2018. Disponível em: <<http://revistas.faa.edu.br/index.php/FDV/article/view/498>>. Acesso em: 22 jul. 2020. p. 339.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6341/DF SAÚDE – CRISE – CORONAVÍRUS – MEDIDA PROVISÓRIA – PROVIDÊNCIAS – LEGITIMAÇÃO CONCORRENTE**. Autor: Partido Democrático Trabalhista - PDT. Relator: Ministro Marco Aurélio, 24 de março de 2020. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5880765>>. Acesso em: 22 jul. 2020

Nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, em sede cautelar e já confirmada pelo Plenário, as medidas tomadas a cabo pela Presidência da República, por meio da Medida Provisória nº 926/2020, não afastam previsões normativas e administrativas a serem tomadas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios.

É relevante a característica apontada por Ribeiro¹³, em ser esses entes menores espaços mais propícios a um experimentalismo de novas políticas públicas, por meio de maior possibilidade de interação popular nas tomadas de decisões nessa esfera local.

Não obstante essa possibilidade de experimentação seja tímida no Brasil e mais comum nos EUA, talvez em razão de uma maior maturidade do federalismo norte-americano, as decisões e políticas públicas mais vanguardistas nascem em entes menores e são encampadas pelo Governo Federal se derem certo, no Brasil esse efeito muitas vezes se dá de maneira oposta.

Retomando a problemática conceitual do federalismo, de acordo com Garcia-Pelayo, citado por Ribeiro¹⁴, essa forma de estado foi construída pelas trezes colônias norte-americanas, recém independentes, como uma maneira intermediária entre o modelo confederativo e unitário de Estado, que no Século XVIII eram as estruturas conhecidas e usadas.

Como expressão, informa que foi usada pela primeira vez pelas repúblicas germânicas, “sem, no entanto significar, senão, o oposto à Confederação. [...] É com a Constituição dos Estados Unidos, de 1787, que surge realmente o primeiro regime federalista do mundo, a partir de uma experiência inicial confederalista, logo após a independência ”¹⁵.

Conforme discorrido por Conti¹⁶, existe pouca uniformidade na doutrina no que tange às características que um Estado deve ter para ser considerado uma federação, distinguindo-o de um Estado dito unitário. O autor entende como fundamentais as seguintes características do

¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. **Revista Interdisciplinar de Direito**, Valença, v. 16, n. 1, p. 335-362, jun. 2018. Disponível em: <<http://revistas.faa.edu.br/index.php/FDV/article/view/498>>. Acesso em: 22 jul. 2020. p. 339

¹⁴ Ibidem. p. 337

¹⁵ Loc. Cit.

¹⁶ CONTI, José Mauricio. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro Em Uma Perspectiva Comparada. In: BRAGA, Carlos E. F.; CONTI, José M.; SCAFF, Fernando F. (Org.). **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 15-34. p. 17

Estado Federal, dentre outras, a existência de ao menos duas esferas de governo e a autonomia das entidades descentralizadas, dentre elas a **autonomia financeira**.

Para se assegurar essa autonomia, há que se avaliar as formas de financiamento da estrutura estatal, que se dá sobretudo com a instituição de tributos, a Constituição da República de 1988 trouxe regras para repartição de competências administrativas – em boa parte para a prestação de serviços públicos – e uma estrutura fiscal de instituição e arrecadação de tributos para financiamento desses serviços.

Para Barroso¹⁷, a federação brasileira, como mecanismo de repartição de poder político entre a União, os Estados e os Municípios, foi amplamente reorganizada, ao deixar para trás um modelo centralizador do regime de 1967-69, que previa uma concentração de recursos financeiros e atribuições no Governo Federal.

Aduz ainda que houve uma ampliação de competências político-administrativas dos entes menores, com uma relativa amplitude de atuação conjunta, por competências comuns entre esses entes e o Governo Central.

O Brasil é um caso ainda mais particular de federação por subdividir-se em três níveis de entes federativos, denominado por Ribeiro¹⁸, como **federalismo tridimensional**, o que causa uma complexidade normativa a título de competências administrativas, não obstante o tratamento constitucional até exaustivo dado pela Constituição de 1988.

A relevância do asseguramento desse modelo federativo é tal que foi alçado à categoria de cláusula pétrea (Art. 60, §4º da CRFB), uma limitação material substantiva a alterações posteriores pelo poder constituinte derivado, com o impedimento de alterações ao texto constitucional tendentes a abolir a forma federativa.

Art. 1º A República **Federativa** do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...].

Art. 60 [...]

¹⁷ BARROSO, 2018, Op. Cit. p. 270.

¹⁸ RIBEIRO, 2018, Op. Cit. p. 341.

§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a **forma federativa** de Estado¹⁹

Conforme anotado por Barroso²⁰, ao comentar a cláusula pétrea tendente a abolir a forma federativa do Estado, é necessária a afetação do chamado núcleo essencial do princípio federativo, de forma que se prive de autonomia o ente estatal ou que se impeça a sua participação na construção da vontade do ente central.

O núcleo essencial dessas cláusulas são objeto de debate doutrinário, por ser um conceito jurídico indeterminado, mas é possível entender que a violação à correta aplicação das competências tributárias culmina em uma violação à autonomia financeira que é pedra angular do regular funcionamento estatal, que sem dinheiro não consegue exercer seu mister, portanto uma violação ao próprio modelo federativo.

1.3 Autonomia e Tributação

Um dos aspectos centrais, portanto, da questão federativa, é a autonomia dos entes, Conti²¹, como já mencionado, aduz que uma das características do federalismo é a autonomia, subdividida em política, administrativa e financeira.

Esses três aspectos da autonomia são interdependentes, pois um não subsiste sem os outros, o principal objeto de estudo desse trabalho é a autonomia financeira, pois intimamente ligada à consecução do fim último do Estado que é a promoção dos direitos fundamentais, interesse público por excelência e intimamente dependente da arrecadação por meio dos tributos.

Ribeiro²² entende forçoso o reconhecimento de que a autonomia dos entes federativos depende de que eles tenham competência tributária própria, de forma a suprir – de forma adequada – todas as responsabilidades constitucionalmente atribuídas a eles, mesmo em um

¹⁹ BRASIL, 1988, Op. Cit., Art. 1º e Art. 60, §4º, I. grifo nosso.

²⁰ BARROSO, 2018, Op. Cit. p. 112.

²¹ CONTI, 2010, Op. Cit. p. 17.

²² RIBEIRO, 2018, Op. Cit. p. 346.

modelo pautado pela necessidade de transferências tributárias em razão de uma real assimetria federativa.

De fato, dentro do federalismo cooperativo de viés democrático, consagrado pela Constituição de 1988, a simples transferência constitucional do produto da arrecadação dos impostos federais para os Estados não garante a autoadministração, haja vista que o exercício das competências materiais conferidas aos Estados não pode depender exclusivamente do exercício da competência tributária da União. É ínsita à ideia de autonomia, a descentralização territorial do poder, permitindo que os Estados definam suas próprias prioridades, independentemente das políticas definidas pela União.²³

Dessa forma, Ribeiro²⁴ esclarece que não basta o ente ser destinatário de arrecadação, ou ter apenas a capacidade tributária ativa (como no caso dos municípios que firmaram convênio com a União para a arrecadação do ITR), a autonomia exige competências tributárias próprias.

Exemplificando a razão dessa posição, o autor segue expondo que, na função de mero destinatário da arrecadação, o ente não pode definir regras de incidência, de estabelecer uma política fiscal que vá ao encontro de suas prioridades político-administrativas.

Essa visão leva em consideração a completude da autonomia, em suas nuances, o ente político mais próximo do cidadão tem maior capacidade de conhecer as necessidades de sua região, das políticas fiscais que seriam mais adequadas ao tratamento das situações com um alto grau de peculiaridade local.

No mesmo sentido é apontado por Alves²⁵, que afirma “[...] as participações no produto da arrecadação, juntamente com o exercício da competência tributária própria, são os principais mecanismos de garantia da autonomia dos entes subnacionais.”

²³ RIBEIRO, 2018, Loc. Cit., grifo nosso.

²⁴ Ibidem, p. 358.

²⁵ ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A Interpretação do Art. 160 da Constituição à Luz do Novo Contexto Federativo. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, p. 1-37. 2015. p. 7.

1.3.1 O caso dos municípios marajoaras

Passo à análise de um estudo que objetivou analisar as repercussões sobre o financiamento das políticas públicas locais em municípios paraenses pertencentes à Região de Integração do Marajó, tal estudo, conforme vai ser demonstrado mais a frente, pode ser usado para traçar um padrão em municípios de mesmo porte.

Tais entes são financeiramente e estruturalmente similares em arrecadação e em características, como, por exemplo, serem majoritariamente rurais, como a maior parte dos municípios brasileiros.

Felipe e Trindade²⁶ analisaram o percentual de receita própria do universo total de receitas dos municípios e agruparam os entes em razão do seu grau de dependência a repasses externos.

Os pesquisadores mediram o grau de autonomia pela seguinte fórmula, $\frac{\text{receita própria}}{\text{receita disponível}} 100$, cujos resultados foram compilados na tabela abaixo.

Tabela 1 – Grau de autonomia fiscal dos municípios marajoaras (2009)²⁷

MUNICIPIO	Rec. Tributária	Rec. Transf. Corrente	Rec. disponível
Soure	3,04	105,98	100%
Salvaterra	2,95	105,81	100%
Ponta de Pedras	2,74	108,01	100%
Breves	2,24	103,49	100%
Gurupá	2,22	104,88	100%
São Sebastião da Boa Vista	2,14	106,91	100%
Cachoeira do Arari	1,79	109,00	100%
Santa Cruz do Arari	1,46	113,88	100%
Portel	0,84	106,36	100%
Melgaço	0,75	108,27	100%

Fonte: Finbra/STN (2009). Elaboração: própria.

²⁶ FELIPE, Paulo; TRINDADE, José Raimundo Barreto. Análise das Transferências Fiscais para os Municípios Marajoaras e suas Repercussões sobre o Financiamento das Políticas Públicas Locais. **Cadernos CEPEC**, v. 2, n. 6, jun. 2013. ISSN 2238-118X. Disponível em: <<https://periodicos.ufpa.br/index.php/cepec/article/view/6853>>. Acesso em: 22 jul. 2020.

²⁷ Ibidem, p. 12.

Como explicitado por Felipe e Trindade²⁸, a razão de as transferências correntes serem superiores à receita disponível se dá por alguns fatores como, deduções legais na consolidação da receita, como os valores que estão vinculados ao fundos financiadores do SUS e do FUNDEB e o fato de que as transferências correntes serem ao fim a principal fonte de recursos desses municípios.

Essa segunda razão é o ponto principal do trabalho, a tabela 1 foi organizada pelo índice de autonomia, Soure é o município com maior autonomia da região e possui apenas 3% de receitas próprias, essa realidade não difere muito do resto do país.

Para demonstrar a dimensão e a importância desse estudo, com informações do Ipeadata, a Agência Câmara de Notícias²⁹ informa que 17%³⁰ das pequenas cidades seriam afetadas pela PEC do Pacto Federativo, proposta pela equipe econômica de Paulo Guedes, essa Proposta de Emenda visava incorporar municípios com menos de 10% de receitas próprias em municípios vizinhos, com sua decorrente extinção.

Essa medida foi abandonada, em razão de ser bastante polêmica e de complexa implementação, o governo ficou de fazer adaptações na referida PEC levando em consideração todo o contexto que será deixado em um cenário pós-pandemia, portanto a problemática de municípios dependentes persistirá.

Portanto, dos dados levantados pela Câmara perante o Ipeadata, quase 1/5 dos municípios brasileiros (segundo dados do IPEA de 2017) possuem menos de 10% de receitas próprias e se enquadram em maior ou menor grau na problemática estudada por Felipe e Trindade.

²⁸ FELIPE; TRINDADE, 2013, Op. Cit, p. 12-13.

²⁹ MACHADO, Ralph. Pacote do governo sujeita 17% dos municípios à possibilidade de incorporação por vizinhos. **Agência Câmara de Notícias**, Distrito Federal, 07 nov. 2019. Disponível em: < [³⁰ Isso, levando em consideração que o Ipeadata não obteve informações de 262 municípios por falta de transparência do ente perante o tesouro nacional, isso corresponde a 5% dos municípios brasileiros, cf. informações da nota anterior.](https://www.camara.leg.br/noticias/610408-pacote-do-governo-sujeita-17-dos-municipios-a-possibilidade-de-incorporacao-por-vizinhos/#:~:text=As%20receitas%20pr%C3%B3prias%20dos%20munic%C3%ADpios,servi%C3%A7os%20e%20demais%20receitas%20correntes.> . Acesso em 20 jun. 2020.</p>
</div>
<div data-bbox=)

Uma segunda questão dentro da análise da pesquisa em análise foi aferir de qual ente esses municípios recebem mais recursos³¹, para se direcionar o olhar às políticas desses entes e sua influência nos entes menores dependentes de suas transferências.

Tabela 2 – Proporção das transferências intergovernamentais da União e do estado no total dessas transferências (2009)

MUNICIPIO	Transf. Intergov. da União	Transf. Intergov. Estado	Rec. Transf. Correntes
Breves	85,59	14,41	100,00
Cachoeira do Arari	82,60	17,40	100,00
Gurupá	85,82	14,18	100,00
Melgaço	86,70	13,30	100,00
Ponta de Pedras	87,14	12,86	100,00
Portel	75,31	24,69	100,00
Salvaterra	86,70	13,30	100,00
Santa Cruz do Arari	76,71	23,29	100,00
São Sebastião da Boa Vista	86,83	13,17	100,00
Soure	83,80	16,20	100,00

Fonte: Finbra/STN (2009). Elaboração: própria.

Na tabela 2³² vemos a tendência centralizadora, uma média de 84% das receitas transferidas vem da União, ente federativo central, isso se torna ainda mais grave ao considerar as complexidades e as perplexidades que as díspares interpretações das normas constitucionais de repasses de receitas tributárias causam.

A título de exemplo, vejamos a diferença de tratamento jurisprudencial dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), em casos muitos similares.

Na Ação Civil Originária 758, proposta pelo Estado de Sergipe, julgada em dezembro de 2016, o STF assentou que benefícios fiscais concedidos pela União sobre tributos de sua competência que são objeto de divisão constitucional da arrecadação com o FPE **não pode** atingir a parte que é destinada a esse fundo, conforme ementa:

FUNDO – ESTADOS – PARTICIPAÇÃO – ARTIGO 159, INCISO I, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE –

³¹ FELIPE; TRINDADE, 2013, Op. Cit. p. 13.

³² FELIPE; TRINDADE, 2013, p. 13-14.

PROGRAMAS PIN E PROTERRA – SUBTRAÇÃO – IMPROPRIEDADE.

A participação dos Estados, no que arrecadado pela União, faz-se segundo o figurino constitucional, sendo impróprio subtrair valores destinados aos Programas PIN e PROTERRA.³³

Já no RE 705.423, Tema 653³⁴ de repercussão geral, julgado em novembro de 2016, o STF assenta que “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios”

A definição de qual seria o tratamento adequado da questão é irrelevante para o presente trabalho, o que se busca extrair dessa situação é o perigo de vinculação que esses municípios se encontram em relação à União, que em um legítimo (como assentou o STF no Tema 653) exercício de sua competência tributária venha a adotar política fiscal que ocasione queda em arrecadação.

Para a União a queda de arrecadação pode ser até desejada, em uma análise da extrafiscalidade dos tributos e pode não ocasionar maiores traumas financeiros, considerando sua estatura e amplo grau de arrecadação em outros fronts, mas para os municípios dependentes dessas transferências uma política fiscal mais arrojada do ente central pode ferir de morte sua saúde financeira.

Portanto, essa centralização da arrecadação, redundando na centralização das tomadas de decisão políticas no âmbito fiscal, dada que a política fiscal central que é a determinante para a

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária 758/SE**. Autor: Estado de Sergipe. Réu: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, 19 de dezembro de 2016. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2259431> >. Acesso em: 26 jul. 2020.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 705.423 (Tema 653)**. Constitucional, Tributário E Financeiro. Federalismo Fiscal. Fundo De Participação Dos Municípios – FPM. Transferências Intergovernamentais. Repartição De Receitas Tributárias. Competência Pela Fonte Ou Produto. Competência Tributária. Autonomia Financeira. Produto Da Arrecadação. Cálculo. Dedução Ou Exclusão Das Renúncias, Incentivos e Isenções Fiscais. Imposto De Renda - IR. Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI. Art. 150, I, Da Constituição Da República. Recorrente: Município de Itabi/SE. Recorrido: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Relator Ministro Edson Fachin, 23 de novembro de 2016. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284492> >. Acesso em: 26 jul. 2020.

arrecadação dos municípios, violando imediatamente a autonomia financeira destes, e imediatamente sua autonomia política.

Em um terceiro momento, Felipe e Trindade³⁵ desenvolvem o que chamam de Grau de Esforço Fiscal, já esclarecendo a dificuldade de se encontrar uma forma que se chegue a um índice fiel ao real esforço fiscal, pois mesmo adotando impostos similares de entes distintos, as “jurisdições” (se referindo ao âmbito territorial de atribuição dos entes) mais pobres não oferecem uma arrecadação tão grande quanto as “jurisdições” mais ricas.

Adotou-se como medida de esforço fiscal a relação entre a receita do ISS e a cota-ICMS, que se revela no valor adicionado à operação tributável com ICMS ocorrida naquele espaço territorial.³⁶

Tabela 5 – Grau de esforço fiscal dos municípios do Marajó (2009)³⁷

Grau de Esforço Fiscal	ISSQN/ICMS
Breves	0,06
Cachoeira do Arari	0,12
Gurupá	0,18
Melgaço	0,04
Ponta de Pedras	0,11
Portel	0,03
Salvaterra	0,12
Santa Cruz do Arari	0,01
São Sebastião da Boa Vista	0,07
Soure	0,10

Fonte: Finbra/STN (2009). Elaboração: própria.

Como demonstrado, os índices se aproximam de zero, demonstrando que essa correlação de valor adicionado arrecadado no território do município entre o tributo municipal ISS e o estadual ICMS difere em grande medida.

³⁵ FELIPE; TRINDADE, 2013, Op. Cit. p.16.

³⁶ Ibidem. p. 17.

³⁷ Ibidem. p. 18.

Em uma análise apressada poderia haver a atribuição desses baixos índices de esforço fiscal à displicência na gestão da coisa pública, uma irresponsabilidade fiscal, posto que o Art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)³⁸ condiciona inclusive a possibilidade de transferências voluntárias apenas a entes federativos que efetivamente prevejam e arrecadem os seus impostos.

Contudo, quando da análise desse dispositivo, Ribeiro³⁹ ressalta que não é possível considerar responsável a instituição e arrecadação de tributos sem a devida atenção para o princípio da economicidade, da eficiência, dado que uma estrutura administrativa fiscal é cara para os cofres públicos.

Portanto, nos casos desses municípios pequenos, o grau de esforço fiscal precisa levar em conta que essa ausência de esforço é muito mais decorrente de circunstâncias objetivas de real ausência de um território economicamente viável que possibilite que a arrecadação se pague, do que de esforço em um sentido subjetivo dos agentes públicos.

1.4 Síntese do Capítulo

Por fim, Ribeiro⁴⁰ afirma ainda que os municípios, ao terem sido atribuídos o IPTU e ISS como principais impostos pela Constituição, foram condenados ao *parasitismo fiscal*, dado ser inevitável que esses impostos sejam inviáveis de serem instituídos e arrecadados pelos municípios brasileiros que possuem características predominantemente rurais e os referidos impostos são marcadamente urbanos.

A **dependência** dos entes menores, causadas em razão de uma impossibilidade fática de recolhimento de tributos, dos entes maiores, mediante as transferências constitucionais de recursos é um **problema federativo** sério, pois gera enfraquecimento da **autonomia para tomada de decisões no âmbito local**, principal mérito do federalismo, pode gerar subserviência do ente local perante o ente central e inevitavelmente gera vinculação do

³⁸ BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

³⁹ RIBEIRO, 2018, Op. Cit. p. 347.

⁴⁰ Ibidem. p. 346-347.

exercício de suas competências em razão dos aportes financeiros realizados pelo governo central, dado que as **políticas públicas adotadas pelo Governo Federal** que ditarão a quantidade de aportes e a possível vinculação dessas transferências a certas áreas.

Assim não obstante a importância dada pelo constituinte originário ao **pacto federativo** firmado entre os poderes políticos, há de se reconhecer um **descompasso** entre a **distribuição de competência** de instituição de impostos, espécie de tributo não vinculado⁴¹ mais relevante para o sistema financeiro e grande financiador das políticas públicas a cargo do Poder Executivo, **e a atribuição de poderes-deveres** das “administrações públicas” em seus variados graus, sintetiza a problemática:

A partilha das receitas tributárias, de outra parte, embora um pouco mais equânime do que no regime anterior, ainda favorece de modo significativo a União, principal beneficiária da elevadíssima carga tributária vigente no Brasil. [...]. A verdade inegável é que os Estados brasileiros, em sua grande maioria, apesar da recuperação de sua autonomia política, não conseguiram encontrar o equilíbrio financeiro desejável. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por sua vez, também seguiu, como regra geral, uma lógica centralizadora.⁴²

A busca por esse equilíbrio financeiro passa por entender como a Constituição construiu o modelo federativo cooperativo, bem como de que forma está estruturada a atribuição de competência tributária no texto constitucional, a fim de equalizar os descompassos em arrecadação pelas vias do reconhecimento dos âmbitos nos quais os entes podem transitar em termos de tributação própria.

⁴¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. Ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019. p.56

⁴² BARROSO, 2018, Op. Cit. p. 270, grifo nosso.

2. ATIVIDADE FINANCEIRA, ÉTICA E LEGITIMIDADE NO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 Atividade Financeira e Tributos

O Estado existe, contemporaneamente, para a satisfação dos direitos fundamentais, Oliveira⁴³ esclarece que esse fundamento do Direito Administrativo – e aqui estende-se o entendimento para a própria razão de ser do Estado – foi mudando com o desenrolar da história, em um primeiro momento para a mera prestação de serviços públicos, posteriormente encontrou guarida em uma concepção de promoção do interesse público.

Prossegue o autor esclarecendo que, no estágio atual, em razão da constitucionalização do ordenamento jurídico, fenômeno recente na história, é mais adequado se conceber o Direito Administrativo – e, repito, o próprio Estado – como um ente que possui como precípua finalidade a promoção e satisfação dos direitos fundamentais.

É nesse contexto, já analisado no capítulo anterior, que se insere a atividade financeira do Estado que, na lição de Carneiro⁴⁴, é a atividade de gestão do dinheiro público que são indispensáveis para se atender necessidades públicas, por meio de ações coordenadas dos órgãos públicos, orientados pelo planejamento das políticas públicas de Estado almejadas e explicitadas no orçamento anual.

O Direito Financeiro, ciência jurídica responsável por estudar a estruturação desse ramo do direito em sua autonomia didática, classifica as receitas públicas de diversas maneiras, a classificação que entendo mais interessante ao estudo proposto nesse trabalho em razão de situar os tributos em função da sua origem é a que dispõe que as receitas públicas podem ser originárias ou derivadas.

⁴³ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 8. Ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Método, 2020. p. 58.

⁴⁴ CARNEIRO, Cláudio. 2020 **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p.36.

As receitas originárias seriam aquelas decorrentes da própria – e constitucionalmente excepcional, conforme Art. 173 da Carta de 1988 – exploração de atividade econômica pelo Estado ou de valores recebidos em função de seu próprio patrimônio.⁴⁵

Já no que concerne ao conceito de receita derivada, desenvolve o Prof. Claudio Carneiro nos seguintes termos:

Já a receita derivada é aquela arrecadada compulsoriamente, derivando do patrimônio dos particulares. Nesse caso, em face do caráter coercitivo da imposição, o Estado atua através do seu poder de império, daí também ser chamada de receita de economia pública. Temos como exemplo de receita derivada o tributo e as penalidades pecuniárias.⁴⁶

É aqui que se inserem os tributos, receitas do maior grau de importância dada a já comentada excepcional atividade econômica do Estado, que só é autorizada em razão de assegurar os imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo, portanto aqueles são os maiores financiadores da atividade estatal.

2.2 Competência Tributária e Eficácia

A competência tributária pode ser definida como a capacidade para instituir e cobrar tributos em uma acepção ampla, deriva da Constituição e por seus princípios é regida, é a divisão e atribuição de poder aos entes políticos de instituir e cobrar os tributos. Conforme já delineado, portanto, é de grande importância para o sucesso da forma federativa de Estado, incorrendo em desequilíbrios federativos a sua não observância.

Carrazza⁴⁷ a define como a faculdade de editar leis para a criação, in abstracto, de tributos. Assim criados, cabe aos entes instituírem, seria um poder ou faculdade do ente político, não obstante exista relevante discussão doutrinária acerca do Art. 11 da LRF que exige a instituição de todos os impostos.

⁴⁵ CARNEIRO, 2020, Op. Cit. p. 47

⁴⁶ Loc. Cit.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. A Competência tributária dos estados membros diante da nova Constituição Federal. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 12, n. 45, p. 46-80, jul./set. 1988. p. 46-47.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.⁴⁸

Aqui discute-se se teria em tese o legislador atribuído um caráter de dever ao exercício desse poder, o que não seria novidade constitucional, dada a natureza dúplici de diversos poderes estatais na constituição que constituem-se verdadeiros mandamentos ao Estado, cuja omissão pode gerar responsabilidade, no entanto, entende-se, conforme doutrina majoritária, nos termos do esposado por Alexandre⁴⁹, que a Lei de Responsabilidade fiscal apenas exige a instituição de todos os impostos economicamente viáveis.

Não obstante essa posição majoritária, há vozes na doutrina no sentido diametralmente oposto, no sentido da obrigatoriedade dessa efetiva instituição e arrecadação, dado o exposto na LRF, nesse sentido, Carneiro informa que “assim, concluímos que o exercício da competência tributária é obrigatório, e para a União é tido como um preceito sem sanção, pois a lei permite a mitigação das penalidades em relação a ela, por inaplicabilidade prática.”⁵⁰

Entendo, no entanto, que a razão está com quem entende pela facultatividade, dado que essa sanção prevista na LRF ser inaplicável à União, por não receber transferências voluntárias, culmina em uma situação de quebra de isonomia entre os entes federativos.

Bem como seria descabido exigir de entes federativos a instituição e cobrança de determinados tributos, cujo aparato estatal necessário para a cobrança e fiscalização desses tributos seriam sequer se pagaria em razão da baixa arrecadação, por questões da real ausência de uma grande quantidade de demonstrações de capacidade contributiva naquele território, poder-se-ia até chegar ao entendimento de ser irresponsável a política fiscal que institua tributos economicamente inviáveis.

⁴⁸ BRASIL, LRF, 2000, Op. Cit. Art. 11.

⁴⁹ ALEXANDRE, 2019, Op. Cit. p. 261.

⁵⁰ CARNEIRO, 2020, Op. Cit. p. 370.

Muito mais quando se analisa municípios menores, como aqueles que tiveram sua criação com duvidosa constitucionalidade feita sem prévios estudos de viabilidade, que tiveram sua inconstitucionalidade “convalidadas” pela Emenda Constitucional nº 57⁵¹ posterior e que hoje encontram dificuldades de manter-se, dada a relevante gama de responsabilidade e poucos recursos recebidos como receita própria de tributos.

Raciocínio oposto a esse resultaria em um efeito deletério a diversos entes federativos, pois o exercício de um pretense poder-dever estatal secundário, que visa angariar recursos para a consecução de seu fim primário (o interesse público da boa prestação estatal) resultaria no efeito oposto, o ente quebraria, dificilmente bem prestaria os serviços públicos essenciais de sua responsabilidade, o que redundaria em um grave prejuízo público, portanto, maior razão tem a interpretação de Alexandre nesse ponto.

Definida a competência tributária, surgem questões relativas aos seus possíveis conflitos, a CRFB⁵², no seu artigo 146, dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos, não obstante essa previsão, alerta Alexandre⁵³ que a constituição ao estabelecer em seu próprio texto a repartição de competência, distribuindo entre os entes o poder de instituir determinados tributos, acaba por inviabilizar conflitos reais de competência, dado que o critério determinador à fixação da competência a ser encontrado pelo intérprete necessariamente se encontra fixado em sede constitucional, portanto, sem possibilidade de leis a contrariarem.

Não obstante a supremacia da constituição na hierarquia legislativa, o que resultaria na impossibilidade de fato de conflitos textuais normativos entre a Constituição e a legislação infraconstitucional, essa posição ignora a complexidade das relações sociais e o caráter de dever-ser da norma jurídica.

⁵¹ BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 57, de 18 de dezembro de 2008. Acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para convalidar os atos de criação, fusão, incorporação e desmembramento de Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 dez. 2008, edição extra.

⁵² BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. Art. 146.

⁵³ ALEXANDRE, 2019, Op. Cit. p. 258.

Em outro sentido, Anderle⁵⁴ reconhece a ocorrência de conflitos reais de competência tributária, ao dizer que fazer a defesa de que haveria uma perfeição do legislador constituinte e que as hipóteses de conflitos de competência surgiriam apenas em razão de alguma falha hermenêutica seria colocar o debate “em posição etérea, metafísica, despreocupada com a experiência e em desacordo com a riqueza pragmática da aplicação das normas jurídicas.”⁵⁵

Nesse mesmo sentido, nas palavras do Prof. Paulo Caliendo:

Crer que o Texto Constitucional não esteja aberto a novas hierarquizações axiológicas ou ponderação entre princípios colidentes seria congelar o Texto Constitucional no ano de 1988, antes da queda do muro de Berlim, antes de 11.09.01 e de todas as transformações que o mundo passou.⁵⁶

Os conflitos de competência são, sobretudo, positivos, no sentido de mais de um ente entender ser competente para cobrar o tributo, o que culmina em situações de insegurança em que o contribuinte corre riscos de ser bitributado, o que é vedado pela Constituição.

Para resolver a problemática, cabe entender e contextualizar o poder de tributar estatal sob o prisma da legitimidade, sobretudo nos casos difíceis, para Carneiro⁵⁷ o exercício da competência tributária redundaria na outorga de um poder de tributar, que seria um ato de soberania estatal, na acepção de poder de criação de tributos, extraído diretamente da Constituição, de forma a prestigiar a autonomia dos entes federativos que fazem parte de nossa federação.

É importante analisarmos, no entanto, esse poder sob seus fundamentos jurídicos e extrajurídicos, dado que no cerne dos conflitos de competência há a consequente insegurança jurídica e a insatisfação social pelas diversas interpretações dadas pelas administrações fazendárias dos entes, o que demanda um dever de motivação ainda mais reforçado.

⁵⁴ ANDERLE, Ricardo. O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência. In: **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, p. 1099-1138, jul. 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Ricardo-Anderle.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020. p. 1112

⁵⁵ ANDERLE, 2017, Loc. Cit.

⁵⁶ CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. In: **Revista da AJURIS**, Cidade, v. 40, n. 129, p. 199-223, mar. 2013. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10923/11547>>. Acesso em 26. jul. 2020. p. 202-203.

⁵⁷ CARNEIRO, 2020, Op. Cit. p. 367-368.

A construção do Direito Tributário fundada em uma legalidade estrita, que visava, em um primeiro momento, prestigiar a segurança jurídica e a propriedade privada contra ilegítimas incursões do poder público em seu patrimônio, precisa se atentar aos contextos contemporâneos de Estados de Direito que não mais se fundam na absoluta supremacia estatal e em sua irresponsabilidade.

O direito tributário era entendido no pensamento conceitualista como mero fenômeno de soberania, ou seja, como manifestação do poder, e, por sua vez, o normativismo retirava toda essa carga ideológica e reorganizava o debate jurídico-tributário em uma reafirmação da legitimidade do fenômeno de tributar sobre novos paradigmas.”⁵⁸

E para voltar às bases e se estabelecer em que solo se assenta o ordenamento jurídico é preciso recorrer a incursões éticas no trato do assunto, mesmo que isso leve a um âmbito menos dogmático, o Prof. Hugo de Brito Machado Segundo nos informa a importância da atenção que os tributaristas devem ter para essas premissas éticas basilares:

“Vale notar, de início, que a ética nas relações tributárias é tema de rara abordagem pelos que se ocupam da tributação, sobretudo no Século XX. Talvez isso decorra do fato de situar-se o assunto em zona de fronteira entre o Direito e a Filosofia, levando tributaristas a tangenciá-lo por ser demasiadamente filosófico, e filósofos a se distanciarem dele por considerarem a tributação assunto demasiadamente árido e técnico (GUTMANN, 2002, p. 7), e, ainda, de influência de um positivismo que indevidamente levou a que se evitassem as tão ricas incursões inter ou transdisciplinares.”⁵⁹

Para que a lei seja legítima, em um nível para além da normatividade positivista, é preciso reconhecer a importância de que essa legislação seja clara e que as relações entre o fisco e o contribuinte sejam pautadas pela solidariedade – positivada na Constituição – e as condutas sejam leais e transparente.⁶⁰

⁵⁸ CALIENDO, 2013, Op. Cit. p. 18.

⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ética nas Relações Tributárias. In: MACHADO, S. M. O.; TORRES NETO, A. (Coord.); BELCHIOR, G. P. N.; MARINO, C. E. dos S.; SILVA, I. M. V. da (Org.). **15 Anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará: Memórias e Perspectivas**. 1. Ed. Fortaleza: Fundação Sintaf, 2014, p 31-46. p. 31.

⁶⁰ Ibidem. p. 37

Para Machado Segundo⁶¹ essa forma de se manter as relações culmina em uma maior efetividade da legislação tributária e faz com que a administração se valha menos de uma repressão institucional, o que é precisamente o que deve o Estado buscar em um regime democrático.

É o que Dworkin, ao discutir a problemática da legitimidade das regras no direito, definiu como *jogo limpo* na sua obra *O Império do Direito*.

A defesa mais popular da legitimidade é o argumento do jogo limpo: se alguém recebeu benefícios na esfera de uma organização política estabelecida, tem então a obrigação de arcar também com o ônus dessa organização, inclusive a obrigação de aceitar suas decisões políticas, tenha ou não solicitado esses benefícios ou consentido com o ônus de maneira mais ativa. Esse argumento evita a fantasia do argumento do consentimento e a universalidade e outros defeitos do argumento de um dever natural de justiça, e poderia, portanto, parecer um rival mais forte de minha sugestão de que a legitimidade tem fundamentos mais sólidos na integridade.⁶²

Nessa esteira de busca por legitimação da ação estatal que veio a reforma da Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro (LINDB), embora com seus problemas que devem e estão sendo enfrentados pelos juristas, ela reafirmou o dever de cautela, de consulta e de motivação das decisões tanto judiciais quanto administrativas.

Os artigos da LINDB acrescidos pela Lei 13.655/2018 trouxeram balizas jurídicas para a interpretação e a atividade administrativa do Estado, nos termos do novel Art. 20:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.⁶³

⁶¹ Ibidem. p. 43

⁶² DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. 1. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 235.

⁶³ BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 set. 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

Essa previsão normativa é importante por um lado para reforçar o dever de motivação das decisões estatais, o que resulta na maior garantia de segurança, porém deve ser olhada com a devida cautela para não se engessar a atividade administrativa e promover o que se vêem intitulado como a administração pública do medo⁶⁴.

Não se está aqui a defender que retornemos a um legalismo positivista kelseniano que possui as suas bases e vantagens, mas que deve ser ponderado com as novas tendências contemporâneas.

O fisco lida diuturnamente com situações jurídicas complexas que exigem do intérprete o uso das ferramentas hermenêuticas para se chegar à solução do caso concreto, com uso de técnica como interpretação extensiva, ponderação, dentro outros que serão mais detidamente analisadas no próximo capítulo.

O uso de princípios constitucionais como filtro axiológico na difícil tarefa interpretativa não pode ser condenado como uma decisão baseada em valores jurídicos abstratos, a melhor interpretação dessa norma é a de atribuir o ônus argumentativo ao tomador de decisões de se fazer valer os princípios sempre levando em consideração às nuances dos casos concretos.

Chambarelli informa sobre o que seria o consequencialismo que, em um primeiro momento, parece ser uma força motriz desses artigos acrescidos à LINDB, aduz que seria uma argumentação que busca os fundamentos da decisão em razões extrajurídicas de cunho moral, ético, econômico ou social, mas afasta parcialmente a tese do consequencialismo ao afirmar que:

A melhor conclusão para os artigos 20 e 21 da LINDB é que os mesmos apenas exigem o exercício responsável da função judicante do agente estatal, devendo ser consideradas as consequências de sua decisão, ainda que seja contraditória, não havendo necessária vinculação do consequencialismo ao resultado do julgamento.⁶⁵

⁶⁴ MALUF, André Luiz; PRADO, Thainara. Administração Pública do medo e os desafios para a inovação. **JOTA**, jul. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/administracao-publica-do-medo-e-os-desafios-para-a-inovacao-30072019>>. Acesso em 26. jul. 2020.

⁶⁵ CHAMBARELLI, Guilherme. Os impactos da LINDB no Direito Tributário. **Academia Fiscal**, fev. 2019. Disponível em: <<http://academiafiscal.com/os-impactos-da-lindb-no-direito-tributario/>>. Acesso em: 26. jul. 2020

Cabe ressaltar o fato de que o dever de motivação já era positivado em nosso ordenamento jurídico constitucionalmente, seja como um dos princípios fundantes do Direito Administrativo, esposado no caput do Art. 37⁶⁶, quanto como uma garantia do devido processo legal previsto no inciso LIV do Art. 5º⁶⁷.

O devido processo legal encampa o dever de motivação das decisões na seara de processos administrativos, em maior alcance nos fiscais em que se está claramente em jogo a possibilidade de privação de bens dos administrados.

Nas palavras do Prof. Diogo de Figueiredo Moreira Neto:

Como se indicou, o princípio da motivação é instrumental e corolário do princípio do devido processo da lei (art. 5º, LIV, CF), tendo necessária aplicação às decisões administrativas e às decisões judiciais, embora se encontre, também, implícito no devido processo de elaboração das normas legais no sentido amplo (cf. arts. 59 a 69 da Constituição Federal e Regimentos das casas legislativas)⁶⁸.

Esses pressupostos éticos e jurídicos devem preceder à análise da competência tributária, que ao valer-se de princípios e interpretações que abram a tipicidade da norma tributária, o façam de maneira criteriosa e fundamentada, sob pena de agravar a segurança jurídica e proporcionar enfraquecimento da legitimidade da atividade do fisco.

Cabe ressaltar que a própria norma trazida na alteração da LINDB sofreu reveses no decorrer de sua interpretação pelos juristas e aplicadores do direito, uma ocorrência paradigmática no âmbito do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) dividiu os conselheiros representantes da Fazenda e o dos contribuintes.

Foi bastante noticiado na época do julgamento quando a 1ª Turma da Câmara Superior negou a aplicação do Art. 24 da LINDB em um caso sobre ágio. Por 7 votos contra 1, ficou decidido que LINDB não se aplica ao contencioso tributário administrativo.

⁶⁶ BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”

⁶⁷ Idem. “Art. 5º [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”

⁶⁸ MOREIRA NETO. Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p.163

Os quatro conselheiros da Fazenda entenderam que não se aplica, ao passo que os quatro conselheiros representantes dos Contribuintes entenderam que pela aplicação. Contudo, quanto ao caso concreto em específico, três deles afirmaram que não se aplicaria. Eis o motivo: (i) para um deles, não poderia se aplicar aos fatos geradores anteriores a nova Lei; (ii) para outro, só se aplicaria para a jurisprudência formada após a edição da Lei e, por fim; (iii) um terceiro entendeu que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a jurisprudência dominante da época.⁶⁹

O debate aqui situava-se no Art. 24 da LINDB⁷⁰, que trata, em linhas gerais, da revisão de atos e contratos jurídicos pela administração pública ou pelo Judiciário, antes de analisar esse caso específico, houve um empate entre conselheiros sobre o tema da aplicabilidade da LINDB aos processos administrativos tributários, em que os quatro conselheiros representantes dos contribuintes entenderam pela aplicabilidade e os quatro do Fisco entenderam pela não aplicabilidade.

Sobre a aplicabilidade específica do Art. 24 houve uma votação de 7x1 pela inaplicabilidade, nos termos do afirmado acima, os 3 conselheiros dos contribuintes que votaram pela inaplicabilidade, no entanto, o fizeram por razões específicas como impossibilidade de aplicação a fatos geradores anteriores, por marco temporal da jurisprudência após Lei 13.655/2018 e o terceiro por uma questão de prova da jurisprudência, portanto um argumento fático.

Não obstante o posicionamento dos conselheiros, para os fins desse trabalho é forçoso entender perfeitamente aplicável o Art. 20 da Lei de Introdução aos procedimentos fiscais, por ausência de especificidades a esse tipo de processo aptos a afastar uma norma que basicamente reforça o mandamento constitucional de motivação, sequer é possível apontar as dificuldades que foram apontadas para o Art. 24.

2.2.1 Capacidade Tributária Ativa

É importante ressaltar a diferenciação entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa, que seria o poder de cobrar, arrecadas e fiscalizar esses tributos.

⁶⁹ CHAMBARELLI, 2019, Op. Cit.

⁷⁰ BRASIL, LINDB, 1942, Op. Cit.

Ressalto, para fins de trazer à baila as especificidades da capacidade tributária ativa, a previsão constitucional de convênio entre a União e os municípios que assim fizerem a opção de cobrar, arrecadar e fiscalizar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) em seu território com o benefício de ficar com 100% do seu recolhimento⁷¹.

Não obstante poderíamos considerar uma importante fonte de arrecadação para municípios com características rurais, que possam vir a ter déficit de arrecadação nos impostos municipais tipicamente urbanos como ISS e IPTU, essa possibilidade é de atribuição de capacidade tributária ativa aos municípios, com a competência tributária permanecendo sendo União.

Analisando esse caso do ITR, informações do site da Secretaria da Receita Federal mostram que a adesão ao convênio para a transferência da capacidade tributária ativa desse tributo não é tão comum.

Um total de 2014 municípios optaram pela adesão⁷², aproximadamente 36% dos municípios brasileiros; 688, no entanto, optaram por denunciar o convênio e se retirar das obrigações para com a fiscalização e cobrança do tributo.

No momento, 1.326 municípios estão com o convênio vigente, isso representa cerca de 24% dos municípios brasileiros, esses números podem indicar algumas situações, a relativa baixa adesão ao convênio pode demonstrar um baixo grau de esforço fiscal⁷³, naquele sentido já estudado de impossibilidade fática de cobrança.

A política fiscal do ITR é ditada exclusivamente pela União, o município optante não pode deixar de cobrar nos casos tributáveis, nem tributar nos casos de isenções e benefícios gerais concedidos pela União, entra-se na problemática aqui da ausência de autonomia,

⁷¹ BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. Art. 158, II *in fin*i c/c Art. 153, §4º, III.

⁷² BRASIL. Ministério Da Economia. **Consulta aos municípios optantes pelo Convênio ITR**. Distrito Federal: Ministério da Economia, 2020. Disponível em:

<<http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/termoitrc/controlador/controlPrincipal.asp?acao=telaInicial>>.

Acesso em: 28 jun. 2020. Informações coletadas em junho de 2020.

⁷³ FELIPE; TRINDADE, 2013, Op. Cit.

característica da capacidade tributária ativa atribuída a ente diverso daquele que possui a competência tributária.

Soma-se a isso o fato de o ITR ser um tributo marcado pela extrafiscalidade⁷⁴ e o fato de, mesmo não optando pelo convênio os Municípios recebem 50% da arrecadação feita pela União⁷⁵, o que tornaria ainda menos interessante aos municípios pela sua finalidade de desestimular que sejam mantidas propriedades improdutivas nas áreas rurais do país.

As alíquotas não são fixadas, portanto, de modo a otimizar a arrecadação. O que se quer é tributar de uma maneira mais gravosa as propriedades menos produtivas, de forma a desestimular a manutenção da situação.

Na prática, a legislação do ITR (Lei 9.393/1996, art. 11 e Anexo) cria alíquota inversamente proporcionais ao grau de utilização de cada imóvel rural, [...] ⁷⁶

A imunidade de pequenas glebas instituída pela União na própria lei que institui o tributo, também pode pesar contra na decisão de se assumir a capacidade tributária ativa desse tributo, principalmente em municípios que não possuam grandes glebas improdutivas, em que prevaleça o cultivo familiar de subsistência.

A ausência de autonomia para instituir a política fiscal do ITR, que poderia se dar pela diminuição do caráter extrafiscal, para um aumento sensível de arrecadação, mais os custos da máquina estatal, poderiam explicar esse fenômeno da baixa adesão, portanto, conforme já dito no capítulo 1, a competência tributária própria, com arrecadação própria, seria uma saída mais eficaz para o desequilíbrio fiscal.

Esse exemplo analisado do ITR demonstra as nuances da complexidade da capacidade tributária ativa atribuída a outrem que não o ente que possua competência tributária, o federalismo não é fortificado, dado que ainda há uma dependência forte ao ente central.

2.3 Transferência Constitucionais

⁷⁴ ALEXANDRE, 2019, Op. Cit. p. 696.

⁷⁵ BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. Art. 158, II, *in initio*.

⁷⁶ ALEXANDRE, 2019, Op. Cit. p. 696-697.

Os municípios e os estados possuem uma gama imensa de atividades que devem prestar à sociedade, na contramão de seus recursos muitas vezes ínfimos pela baixa arrecadação de tributos, recursos parcos muitas vezes também pelo dilapidamento promovidos por atos ímprobos, mas que fogem ao escopo desse trabalho.

Como exemplo das atividades financiadas pelos tributos recolhidos pelos entes federativos, consta da Constituição que é dever do município atuar para a promoção da educação básica⁷⁷, compreendendo educação infantil e ensino fundamental e a atribuição dos Estados a promoção da educação fundamental e do ensino médio.

Os Estados e Municípios possuem um dever constitucional de aplicação mínima das suas arrecadações com impostos em saúde⁷⁸ e educação⁷⁹, dois dos principais e mais basilares direitos sociais assegurados pela Constituição de 1988, na contramão da supracitada arrecadação, o que resulta em obrigações e receitas desproporcionais.

Portanto, sobre essa repartição a Constituição de 1988 traz como competência dos Estados⁸⁰ e Municípios⁸¹ a instituição de três tributos para cada, dentre estes encontra-se o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços

⁷⁷ BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. “Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino. [...] § 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. § 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio.”

⁷⁸ Idem. “Art. 198. § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: [...] II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o **produto da arrecadação dos impostos** a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o **produto da arrecadação dos impostos** a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º. § 3º Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá: I - os percentuais de que tratam os incisos II e III do § 2º;”

⁷⁹ Idem. “Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **vinte e cinco por cento**, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, **na manutenção e desenvolvimento do ensino.**”

⁸⁰ Idem. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.”

⁸¹ Idem. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) do primeiro e o serviços de qualquer natureza (ISS) do segundo.

O ICMS e o ISS são os tributos de maior arrecadação, fazem parte do desmembramento brasileiro do chamado em ordenamentos jurídicos estrangeiros de imposto sobre valor agregado (IVA), que, conforme leciona Alexandre “o desejo de dividir o tão importante tributo entre todos os entes federativos fez o legislador constituinte criar três impostos que o mundo reúne em apenas um”⁸²

A observância da escorreita repartição de competência tributária, portanto, assume um papel primordial na construção de entes federativos de fato independentes, fortes em sua arrecadação própria, não se ignorando o fato de que diversos entes federativos realmente pelas suas dimensões geográficas e socioeconômicas dificilmente conseguiriam se manter sem o aporte das transferências do governo federal a seguir delineadas.

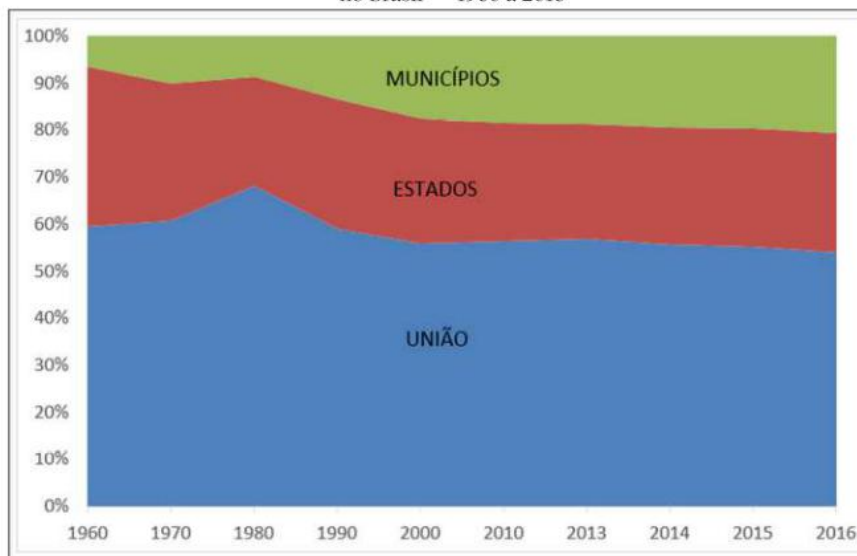
Essa correta aplicação da legislação tributária é que será objeto do próximo capítulo, cabendo adiantar a importância das incursões éticas nesse capítulo trazidas, bem como das lições que o neoconstitucionalismo traz de reaproximação do direito com a moral e a força normativa dos princípios.

Empiricamente trazida por Meneguetti Neto⁸³ a desproporção de arrecadação é bem visualizada no gráfico abaixo, em que é possível perceber o movimento centralizador:

⁸² ALEXANDRE, 2019, Op. Cit. p. 711.

⁸³ MENEGHETTI NETO, Alfredo. A problemática descentralização das receitas no Brasil. In: **Carta de Conjuntura FEE**, Porto Alegre, ano 26, n. 12, p 5-6, dez. 2017. Disponível em: <<http://carta.fee.tche.br/?issue=ano-26-numero-12>>. Acesso em: 26 jul. 2020. p. 5.

Evolução da participação percentual dos três níveis de Governo na receita disponível, no Brasil — 1960 a 2016



FONTE DOS DADOS BRUTOS: AFONSO, J. R. A. *Cenário fiscal atual no Brasil: implicações para governos subnacionais*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desarrollo, 2017.

NOTA: A escala temporal do gráfico não é contínua, pois foram considerados somente alguns anos.

Quase como uma confissão do Constituinte de que o modelo construído inevitavelmente seria desequilibrado, o instituto das transferências constitucionais vem a socorrer os entes menores com a redistribuição de receitas do governo central para estes, de modo a equacionar esse desequilíbrio e promover a continuidade da prestação de serviços públicos essenciais.

A Seção VI do Capítulo I do Título IV da Constituição trata da repartição das receitas tributárias, essas receitas repartidas através das transferências obrigatórias, são formas de equalizar os desequilíbrios entre os entes.

Aos Estados são repassadas 20% dos impostos residuais de competência da União do Art. 154, I⁸⁴; 10% do valor do IPI arrecadado pela União por exportações desses respectivos estados⁸⁵, 29% da CIDE-Combustíveis do Art. 177, §4º⁸⁶; além de repasses indiretos através do Fundo de Participação dos Estados e DF, que receberá 21,5% da arrecadação de IR e IPI da União⁸⁷.

⁸⁴ BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. Art. 157, II c/c Art. 154, I

⁸⁵ Idem. Art. 159, II.

⁸⁶ Idem. Art. 159, III.

⁸⁷ Idem. Art. 159, I, a.

Sem ignorar a relevante importância do instituto das transferências para a subsistência e sustentabilidade econômico-financeira desses entes, há um outro efeito, dessa feita negativo, que é a dependência desses em relação à União, Alves ressalta essa relação:

Entretanto, após a redemocratização do país e especificamente durante o primeiro mandato do Presidente Fernando Henrique Cardoso, que estabeleceu uma série de medidas estabilizadoras da economia e ao mesmo tempo de redução da autonomia estatal, as quais faziam parte do pacote do “Plano Real” (1994), **consolidou-se uma nova relação entre os entes federados, marcada pela recomposição de receitas pela União, aliada a uma forte dependência municipal das receitas federais**, o que, de certa forma, relegou os Estados a um segundo plano dentro do modelo federativo brasileiro.⁸⁸

Não obstante a existência dessas transferências, cabe ressaltar que a União vêm diuturnamente aumentando sua arrecadação por meio de contribuições sociais, espécies de tributos que sequer entram no montante que é repassado aos estados e municípios.

Como observa Barroso, “ao longo dos anos, a União ampliou sua arrecadação mediante contribuições sociais, tributo em relação ao qual Estados e Municípios não têm participação, contribuindo ainda mais para a hegemonia federal.”⁸⁹

“Esse modelo perdura até os dias atuais e tem sido caracterizado por uma retomada crescente da centralização de recursos por parte da União, com base no aumento da arrecadação, através da instituição de espécies tributárias que não se submetem aos mecanismos de repasse de receita aos demais entes, como as contribuições sociais”⁹⁰

Essa centralização pode ser ainda mais problemática se olharmos sob a ótica do federalismo fiscal e das possibilidades trazidas pelo modelo federativo, quais sejam o experimentalismo de novas políticas públicas com a tomada de decisão mais próxima dos indivíduos, a legitimidade democrática pela aproximação, maior possibilidade de fiscalização social da aplicação dos recursos em suas localidades.

⁸⁸ ALVES, 2015, Op. Cit. p. 6.

⁸⁹ BARROSO, 2018, Op. Cit. p. 217.

⁹⁰ ALVES, 2015, Loc. Cit.

Essa centralização encarta desafios que deverão ser endereçados no processo legislativo das propostas de reforma tributária há muitos anos em curso no Congresso Nacional.

2.4 Síntese do Capítulo

Nesse sentido, é nítida a necessidade da análise das regras de competência tributária com uso dos critérios hermenêuticos para se encarar os casos difíceis, tendo em mente as implicações das decisões em questões basilares do federalismo brasileiro, sobretudo no financiamento do próprio funcionamento estatal.

A efetivação dos direitos fundamentais, como finalidade basilar, é resultado dos esforços do Estado, portanto, dada a complexidade da tributação, com seus díspares interesses e direitos envolvidos, é necessário possibilitar a abertura interpretativa para elementos também extrajurídicos, bem como incursões éticas no trato do tema pelo julgador, sempre com a devida atenção à necessária motivação das decisões para serem efetivamente legítimas.

3. HERMENÊUTICA JURÍDICA E NOVOS PARADIGMAS SOCIAIS

3.1 Interpretação e Leis Claras

A interpretação das leis, objeto de estudo da hermenêutica jurídica, é importante tarefa dos juristas para se extrair do texto a norma jurídica aplicável aos casos postos à análise, nos termos do escrito por Pereira, na revista eletrônica *Âmbito Jurídico*:

A Hermenêutica estabeleceu-se como uma disciplina central a partir do início do século XIX quando se deu a chamada virada hermenêutica no conhecimento: ou seja, o conhecimento passou a ser visto como dependente da interpretação (e, consequentemente, da linguagem).⁹¹

Classicamente, não se entendia a interpretação como uma etapa obrigatória na atividade de aplicação das leis, o brocado *in claris cessat interpretatio*, em linhas gerais, resume essa forma de pensar as leis, a lei clara dispensa interpretações, a interpretação apenas viria em um segundo momento, caso a lei tivesse lacunas ou fosse obscura, como analisa Nunes Filho⁹², no entanto, entende Maximiliano:

“Os domínios da Hermenêutica se não estendem só aos textos defeituosos; jamais se limitam ao invólucro verbal: o objetivo daquela disciplina é descobrir o conteúdo da norma, o sentido e o alcance das expressões do Direito. Obscuras ou claras, deficientes ou perfeitas, ambíguas ou isentas de controvérsia, todas as frases jurídicas aparecem aos modernos como suscetíveis de interpretação.”⁹³

Maximiliano explicita a virada hermenêutica exposta por Pereira, supracitada; Falcão ainda explica um paradoxo no entendimento de que leis claras não precisam ser interpretadas, ao expor que para se chegar à conclusão quanto à clareza da lei, o enunciador já a interpretou inevitavelmente.

⁹¹ PEREIRA, Valéria Fernandes. Introdução ao Estudo do Direito e da Hermenêutica Jurídica. *Âmbito Jurídico*, abr. 2010. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-75/introducao-ao-estudo-do-direito-e-da-hermeneutica-juridica/>>. Acesso em 28. Mai. 2020.

⁹² NUNES FILHO, Luiz Antunes. O *In claris cessat interpretatio* e a Justiça. *DireitoNet*, abr. 2007. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3408/O-In-claris-cessat-interpretatio-e-a-justica>>. Acesso em 20 jul. 2020.

⁹³ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 21. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 40

“Como saber se a lei é clara sem que ela seja previamente entendida? (...) no exato momento em que alguém entende uma lei e, ao lado disso, chega inclusive a ajuizá-la de estar encerrando clareza, é porque já lhe captou o sentido. Interpretou-a, pois.”⁹⁴

Essa paradoxo da impossibilidade de se apontar a clareza de uma legislação sem de fato interpretá-la foi notada e hoje é majoritariamente aceito o entendimento de que a tarefa de interpretação das leis é pressuposto básico de sua aplicação, não importa o grau de clareza enunciado por aquele que a interpreta no intuito de afirmar que ela prescinde de interpretação.

3.2 A Virada Pós-Positivista

Após as barbáries ocorridas na primeira metade do século XX, houve uma mudança de paradigma no que concerne à força normativa da Constituição⁹⁵ e das influências dos valores internos e externos ao texto normativo da constituição no processo de interpretação constitucional.

O positivismo tem como premissa a separação entre o direito e a moral, de forma que tudo aquilo que não foi encampado na legislação não pode ser considerado norma, portanto está fora do ordenamento jurídico e não deve ser aplicado, é nesses termos esposado por Kelsen “A exigência de uma separação entre Direito e Moral, Direito e Justiça, significa que a validade de uma ordem jurídica positiva é independente desta Moral absoluta, única válida, da Moral por excelência, de a Moral.”⁹⁶

O nazismo demonstrou uma possível insuficiência da lei positivada para a construção de um ideal de sociedade e de ordenação jurídica, ganharam força normativa na Alemanha Pós-2ª Guerra Mundial os princípios juntando-se à própria Constituição, que passou de mera carta política de intenções estatais, a verdadeira norma magna poucas décadas antes.

⁹⁴ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo, SP: Malheiros, 1997 apud NUNES FILHO, Op. Cit.

⁹⁵ BARROSO, 2018, Op. Cit., p. 66.

⁹⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 47.

Ganhou força o que foi chamado de neoconstitucionalismo, que conforme descreve Barroso⁹⁷, foi o marco histórico para o constitucionalismo ocorrido na segunda metade do século XX, no pós-guerra - no Brasil pós ditadura - que elevou em importância a Constituição, como ferramenta de promoção de estabilidade institucional.

O novo direito constitucional brasileiro, cujo desenvolvimento coincide com o processo de redemocratização e reconstitucionalização do país, foi fruto de duas mudanças de paradigma: a) a busca da efetividade das normas constitucionais, fundada na premissa da força normativa da Constituição; b) o desenvolvimento de uma dogmática da interpretação constitucional, baseada em novos métodos hermenêuticos e na sistematização de **princípios específicos de interpretação constitucional**.⁹⁸

Para Caliendo⁹⁹, o neoconstitucionalismo é o movimento que apresentou como fundamento filosófico a passagem de um modelo positivista, centrado em regras, por um modelo sobretudo construído em um sistema de direitos fundamentais corolários do conceito de dignidade da pessoa humana.

A Constituição de 1988, produto desse processo de redemocratização, trouxe diversas normas relacionadas às competências tributárias dos entes, limitações ao direito de tributar – verdadeiros direitos fundamentais dos contribuintes –, repartição de receitas tributárias e regras de repartimento de competências administrativas.

A análise das questões controvertidas dessas matérias deve, portanto, sempre partir da supremacia normativa da Constituição da República, conformando o direito infraconstitucional às regras e princípios consagrados pelo poder constituinte, notadamente os princípios específicos em matéria tributária, mas não somente.

A hermenêutica jurídica nesse contexto de força normativa da constituição não pode furtar-se à hierarquia normativa, à Constituição de 1988 como parâmetro de validade de normas infraconstitucionais e à promoção dos objetivos e fundamentos esposados na Carta Magna.

⁹⁷ BARROSO, 2018, Op. Cit. p. 280

⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto. Novo Direito Constitucional Brasileiro. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 225, p. 1-38, jul. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47562/44776>>. Acesso em: 15 jun. 2020. p. 36. Grifo nosso.

⁹⁹ CALIENDO, 2013, Op. Cit. p.201.

A maior parte de questões relativas à guerra fiscal ou de litígios tributários em casos de conflito de competência tributária, situam-se no campo semântico, de interpretação da legislação.

A norma jurídica é fruto da interpretação dos seus veículos, tradicionalmente a lei, o decreto, medidas provisórias, em geral, os atos emanados do Estado dotados de generalidade e abstração.

A hermenêutica estuda e orienta na, muitas vezes, difícil tarefa de se trazer à luz a norma fruto do esforço interpretativo, e muitas vezes criativo, do jurista sobre esse sistema jurídico cada vez mais principiológico.

Ainda mais importante é a seriedade e preocupação com as bases do Estado de Direito que se deve ter ao se adentrar em áreas como o Direito Tributário que, assim como o Direito Penal, por exemplo, possuem uma clássica rigidez ao princípio da legalidade.

Ao abordar a questão da tipicidade dentro do princípio da legalidade, Gomes defende a existência de uma tipicidade aberta em detrimento de uma estrita legalidade na atividade interpretativa feita pela administração pública:

Entendemos que a legislação admite a tipicidade aberta. Fomos buscar o fundamento filosófico nos Direitos Fundamentais dos obrigados tributários. Isso porque a adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a afirmação de que esse ramo do Direito teria características tão peculiares e particulares que nem sequer seriam encontradas no Direito Penal, reflete a posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa.¹⁰⁰

A atividade da jurisdição constitucional tem singular importância nessa seara, ela é entendida como um dos marcos teóricos que foram construídos no fim do Século XX, essa atividade teve uma relevante expansão.

¹⁰⁰ GOMES, Marcus Lívio. A Interpretação Aplicativa da Legislação Tributária. In: **Revista da Escola da Magistratura Regional Federal da 2ª Região – EMARF**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 1, p.135-172, out. 2012. Disponível em: <<https://emarf.trf2.jus.br/site/documentos/revistaemarfvoll6.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2020. p. 138.

Essa expansão permite o *desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional* pela superação da interpretação tradicional das normas jurídicas e pela incorporação radical de novos elementos teóricos sobre a resolução de conflitos normativos (tese da supremacia da Constituição, da presunção de constitucionalidade dos atos normativos do Poder Público, da interpretação conforme a Constituição, da unidade, coerência, da razoabilidade e da efetividade). Entre as novas categorias inseridas na interpretação podemos citar: as cláusulas gerais, os princípios, as colisões de normas constitucionais, a ponderação e a argumentação.¹⁰¹

No entanto, adiantando ao que se verá à frente, muitas vezes os tribunais de justaposição, STF e STJ, se furtam a analisar casos polêmicos de incidência tributária com fundamento em súmulas que vedam o revolvimento à análise fático-probatória em sede de recursos extraordinários, não obstante muitas vezes os casos sejam de análise de interpretação da legislação federal ou constitucional, objeto de tutela desses tribunais.

Contudo, mesmo com algumas decisões afastando a competência desses tribunais em razão de alegadas necessidades de incursões e matérias fático probatórias, em alguns casos paradigmáticos já foram proferidas decisões de cunho material de relevante importância para o Direito Tributário.

3.3 Novas Tecnologias e o Direito Tributário

O século XXI tem sido marcado por uma acelerada evolução tecnológica, dia após dia novos bens e serviços aparecem no mercado, oferecendo comodidade e agilidade em atividades que, em outro momento da história, demandaria muito mais tempo e esforço para se realizar.

Os smartphones, objetos quase onipresentes nas casas brasileiras, oferecem infinitas possibilidades, com aplicativos para os mais diversos fins.

Com essa democratização ao acesso às tecnologias, surgem novas figuras no dia a dia da população, aplicativos como Uber, Rappi, 99, iFood, Netflix, Spotify lotam a memória dos

¹⁰¹ CALIENDO, 2013, Op. Cit. p. 205.

celulares e tomam as ruas com suas marcas que desfilam para cima e para baixo, carregadas pelos seus “colaboradores”.

Esses aplicativos trouxeram novas questões aos juristas, que se veem hoje com o desafio de estabelecer a quais institutos clássicos do direito tais atividades e tratativas entre particulares se encaixariam ou se elas sequer são capazes de se encaixar em quaisquer definições pré-estabelecidas.

A lei nunca preverá plenamente todas as situações situadas no mundo dos fatos, diante da já exposta complexidade das relações humanas, nesse contexto assimilar ferramentas hermenêuticas com a força normativa dos princípios é um caminho para se furtar a uma falha tentativa positivista de estrito seguimento da lei, cujo texto é limitado e não consegue dar conta de certas situações.

Diante dessa uma possível ausência normativa de regras aplicáveis aos casos que se situam em zonas de incerteza, cabe ao intérprete encarar o desafio de definir os critérios para se integrar a legislação para dar solução aos casos.

Um caminho, possibilitado pelo neoconstitucionalismo e muitas vezes rechaçado pela doutrina clássica em direito tributário, é a já citada ampliação da força normativa dos princípios e a interpretação constitucional de modo a compatibilizar os direitos individuais do contribuinte com o legítimo interesse/dever do Estado de cobrar tributos devidamente constituídos.

Crer que o Texto Constitucional não esteja aberto a novas hierarquizações axiológicas ou ponderação entre princípios colidentes seria congelar o Texto Constitucional no ano de 1988, antes da queda do muro de Berlim, antes de 11.09.01 e de todas as transformações que o mundo passou.¹⁰²

Caliendo¹⁰³ ainda nos informa que essa forma de se conceber um modelo de interpretação calcada em princípios, em ponderações e colaboração entre os poderes costuma causar polêmica entre tributaristas mais tradicionais e, em um primeiro momento, pode até parecer ir de encontro

¹⁰² CALIENDO, 2013, Op. Cit. p. 203.

¹⁰³ Ibidem. p. 215

com as lutas travadas nessa seara, contra arbitrariedades estatais, diminuição de casuísmos, entre outros.

No entanto, houve uma reorganização nas relações entre Estado e contribuinte, antes o Direito Tributário era visto como pura manifestação de soberania, como já analisado em capítulo anterior, no entanto o normativismo retirou essa carga ideológica e política de mera coerção com base em uma pretensa superioridade estatal e trouxe para um local de democracia participativa.

3.3.1 O caso dos Softwares (ADI 1945, RE 688.223/PR, RE 199.464 e REsp 633.405/RS)

Usaremos um caso de conflito de competência tributária específico para exemplificar como a jurisdição constitucional vem enfrentando essas perplexidades geradas pelas novas tecnologias e as novas formas de relações sociais e econômicas e como as premissas já postas anteriormente confluem na vida real dos contribuintes e do Estado.

No debate acerca dos Softwares, o ISS e ICMS, tributos de natureza fiscal, maiores fontes de arrecadação dos municípios e estados, respectivamente, assumem o protagonismo, sobretudo ao se considerar o contexto de crise econômica e fiscal atuais.

A definição de bens e serviços para fins de enquadramento na hipótese de incidência de um ou outro tributo é o cerne da problemática, as novas tecnologias confundem os conceitos clássicos de serviço e bens e assim instaura-se uma contemporânea guerra terminológica para fins de adequação dos novos fatos sociais aos fatos geradores (conceito jurídico).

Doutrina e jurisprudência oscilam, discordam, debatem e, até o presente momento, não chegam a um consenso, o que gera instabilidade jurídica para os contribuintes e riscos de uma inconstitucional bitributação.

Ao se olhar para os casos judicializados sobre a temática, há mais de 20 anos ocorre esse debate, a ADI 1945¹⁰⁴ foi proposta em 1999 e trata justamente do tema levantado aqui, o

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT**. Autor: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB [atual MDB]. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>. Acesso em: 25 abr. 2020.

Supremo, em uma época em que a internet ainda era incipiente no Brasil, diga-se de passagem, foi instado a se manifestar sobre a constitucionalidade de uma lei do Estado do Mato Grosso que determinava a incidência do ICMS sobre a disponibilização de Softwares.

A referida ADI foi posta em pauta para julgamento para 18 de março de 2020, no entanto foi retirada, possivelmente por causa dos desafios causados pela pandemia de covid-19 que assolou o mundo desde o fim de 2019. Recolocada em pauta para abril em plenário virtual, foram proferidos dois votos, da relatora Ministra Carmen Lúcia e do Ministro Edson Fachin, ainda pendentes de publicação, e foi pedida vista pelo Ministro Dias Toffoli.

Não obstante, o Supremo já reconheceu repercussão geral à matéria em 21 de setembro de 2012, cujo Tema 590 (RE 688.223/PR) de Repercussão Geral ainda pende de julgamento, nos termos do voto do relator Ministro Luiz Fux:

“A vexata quaestio, desta feita, cinge-se à definição da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN, quanto ao contrato envolvendo a cessão ou licenciamento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

A meu juízo, o recurso merece ter reconhecida a repercussão geral, pois o tema tributário e constitucional versado nestes autos é questão relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, ultrapassando os interesses subjetivos da causa, uma vez que as operações e contratos utilizando a cessão ou licenciamento por uso de programas de computador, em serviço personalizado, abrange quantidade significativa de empresas, necessitando o pronunciamento desta Corte.”¹⁰⁵

De um lado temos o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN, ou apenas ISS)¹⁰⁶, um imposto municipal, previsto pela Constituição da República em seu Art. 156, III, que prevê a incidência sobre serviços, do outro o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS)¹⁰⁷, imposto estadual, previsto no Art. 155, II da CRFB.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 688.223/PR (Tema 590)**. Direito Constitucional E Tributário. Licenciamento Ou Cessão De Direito. Programas de Computador Personalizados (Software). Incidência De ISS. Artigo 156, III, Da Constituição Federal. Manifestação Pela Repercussão Geral. Recorrente: Tim Celular S/A. Recorrido: Município de Curitiba/PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=102079634&ext=.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2020.

¹⁰⁶ BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. Art. 156, III.

¹⁰⁷ BRASIL, CRFB, 1988, Op. Cit. Art. 155, II.

A definição de serviços é de extrema importância para a solução desse caso, a sociedade encontra-se em constante mudança e a valoração e interpretação da realidade deve se dar de forma a preservar a segurança jurídica e a integridade do ordenamento jurídico.

A lei complementar, nº 116, de 31 de Julho de 2003¹⁰⁸, traz, conforme mandamento constitucional, uma extensa lista de serviços sobre os quais incide o ISS, dispõe a lei no parágrafo 2º do Art. 1º que não incide ICMS em serviços previstos na lista, ainda que tenha fornecimento de mercadorias, exceto nos casos expressamente previstos na própria lista.

São eles: 1.09, 7.02, 7.05, 13.05, 14.01, 14.03 e 17.11, cujos fornecimentos de determinados materiais na prestação desses serviços ficam sujeitos à tributação de ICMS. Esse critério é fruto do comando constitucional que dispõe que lei complementar disporá sobre conflitos de competência tributária, merecendo tal tratamento do intérprete.

No RE 199.464, foi fixada a primeira e clássica tese do assunto da distinção de software de prateleira, aqueles com produção em massa, como mercadoria no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o Relator citou decisão pretérita proferida no RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, onde essa diferenciação originalmente foi feita.

“Com efeito, no RE nº 176.626, que cuidou da hipótese de cessão de direito de uso de programas de computador, assentou o voto do eminente Relator, Min. Sepúlveda Pertence, acolhido por unanimidade, a distinção existente entre programas standard, destinados a uma pluralidade de utilizadores, fabricados em massa e comercializados até nos supermercados e os programas destinados ao atendimento das necessidades específicas de um determinado usuário, preparados a pedido e de acordo com as solicitações deste.” (STF, 1999)¹⁰⁹

¹⁰⁸ BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 199.464/SP**. Tributário. Estado de São Paulo. ICMS. Programas de Computador (Software). Comercialização. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Ministro Ilmar Galvão, 02 de março de 1999. Disponível em <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_199464_SP-_02.03.1999.pdf?Signature=W7BqHTNDbt2kTWr7Gjsm3vTRNF8%3D&Expires=1595793330&AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO765VPOG&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=b66ceb25feaea89c532493d9ce34be21>. Acesso em: 26 jul. 2020.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça vem reiteradamente, em sede de recurso especial, firmando o entendimento da diferenciação de softwares de prateleira, que seria definido como aquele programa padronizado disponibilizado no mercado, dos softwares personalizados para o usuário, sendo aquele feito com vistas a satisfazer uma necessidade específica do cliente do fornecedor/desenvolvedor.

Nesse sentido, cabe observar dois dispositivos legais previstos no Código Tributário Nacional, que, de maneira expressa, positivam o reconhecimento da unidade do ordenamento jurídico na interpretação das normas de diversos ramos, que não poderiam em tese dar sentidos diversos a institutos jurídicos sob pena de quebra dessa unidade.

Art. 109. Os **princípios gerais de direito privado** utilizam-se para pesquisa da **definição**, do conteúdo e do alcance **de seus institutos**, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária **não pode alterar** a definição, o conteúdo e o alcance de **institutos, conceitos e formas de direito privado**, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹¹⁰

O Direito é uno e sua divisão é meramente pedagógica, dadas as particularidades de seus diversos ramos, por óbvio portanto o conceito dos institutos são únicos, o que pode mudar, e a norma trazida no CTN também faz essa ressalva, é o efeito, as consequências da presença ou ausência desses institutos nesses ramos.

Essa foi inicialmente a tese encampada pelo STJ quando o Ministro Luiz Fux assentou que softwares de prateleira são casos de mercadoria, pois trataria de obrigação de dar, no caso, foi adotada uma interpretação literal dos artigos do CTN.

TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS.

¹¹⁰ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020. Arts. 109 e 110.

1. "1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.
2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS." Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).
2. Deveras, **raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias.**
3. É que "A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias." 4. Recurso Especial desprovido.¹¹¹

Essa tese privilegia uma interpretação literal do CTN¹¹² e encontra guarida na unidade do ordenamento jurídico, contudo tal posição esbarra em um problema de ordem constitucional, tal qual foi realçado pela evolução jurisprudencial do Supremo, ao analisar o caso dos planos de saúde, cuja tese será logo apresentada mais à frente.

No Recurso Especial 1.804.468/SP de relatoria do Ministro Herman Benjamin, o relator trouxe dois entendimentos firmados pelo STJ em casos anteriores, um de direito material, outro de cunho processual, esse último estatui que "o exame da compatibilidade dos serviços previstos na Lista é da competência das instâncias ordinárias, não sendo possível rever o entendimento fixado pelo órgão de origem ante o óbice da Súmula 7/STJ"¹¹³.

¹¹¹ BRASIL, STJ, **REsp n.º 633.405/RS**, Op. Cit.

¹¹² No mesmo sentido desse posicionamento são os Recursos Especiais 123.022/RS (julgado em agosto de 1997), 216967/SP (julgado em agosto de 2001) e 814075/MG (julgado em fevereiro de 2008).

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.804.468/SP**. Processual Civil e Tributário. DL 406/68. ISSQN. Rubricas Específicas. Enquadramento no conceito de serviços bancários, para fins de incidência do tributo. Reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 7/STJ. Recorrente: Município de Porto Alegre/RS. Recorrido: Unibanco-União de Bancos Brasileiros S/A. Relator: Min. Herman Benjamin, 14 de maio de 2019.

Tal entendimento traz duas consequências práticas: Gera instabilidade jurídica, ao levar ao Poder Judiciário “local” a decisão final na interpretação das leis nacionais envolvidas, o CTN e a LC116/2003, o que em um ente pode ser enquadrado em serviço em outro pode não ser, o que também quebra a isonomia na atividade empresarial no território nacional, no entanto, por outro lado fortalece o modelo federalista.

Já o segundo ponto aduz, "a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres"¹¹⁴.

Sobre a problemática de ordem constitucional que surge da interpretação literal assumida pelo STJ, a Suprema Corte enfrentou outro caso parecido e, no acórdão do RE 651703/PR (caso dos planos de saúde e a incidência de ISS), fez uma interpretação constitucional limitativa dos já mencionados Arts. 109 e 110, sob a ótica dos valores e regras trazidas pelo texto constitucional em matéria tributária.

“7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos Arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.”¹¹⁵

Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859665968/recurso-especial-resp-1804468-rs-2019-0039152-9/inteiro-teor-859665988?ref=serp> >. Acesso em: 26 jul. 2020.

¹¹⁴ BRASIL. STJ. **REsp nº 1.804.468/SP**, Op. Cit.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 651703/PR**. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. Artigos 109 E 110 do CTN. As Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano De Saúde e Seguro-Saúde) realizam prestação de serviço sujeita so Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza-ISSQN, previsto no Art. 156, III, da CRFB/88 Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 22 jul. 2020.

Esse entendimento do Supremo é importante para perceber a que consequência prática se chega a adoção da literalidade imposta pelo Código Tributário, cuja tentativa de promover a segurança jurídica tem culminado em desrespeito à hierarquia normativa.

E claro, sem ignorar a situação anacrônica na qual estaríamos inseridos ao criticar o legislador nesse caso, dado que o Código data dos anos 60 – precedendo o movimento neoconstitucionalista, afinal, em plena ditadura militar – e foi recepcionado pela ordem jurídica nascida em 1987, portanto, deve-se passar por uma filtragem dos novos paradigmas constitucionais, filtragem essa que demonstra o Supremo estar a fazer ao estabelecer as limitações supracitadas.

Os Estados, instituidores do ICMS, advogam para enquadrar os Softwares na categoria de bens/mercadorias tributáveis com seu referido imposto, sob argumentos como a transferência virtual/não palpável de um bem massificado.

Já os Municípios entendem pela prestação de serviços, tributável com ISSQN, seja pela previsão expressa na lista anexa à lei, seja por interpretação extensiva e pelo reconhecimento de que, ainda que poder-se-ia reconhecer uma obrigação de dar no caso, o aspecto intelectual envolvido e as características da relação empresa desenvolvedora do Software-usuário é de tal ordem que se caracteriza uma prestação de serviço efetivamente.

O artigo 1º da Lei nº 9.609/1998, que trata da propriedade intelectual de programas de computador, afirma que “Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”¹¹⁶.

¹¹⁶ BRASIL. Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

Assim como a decisão do STF de limitação aos Arts. 109 e 110 do CTN podem levar, como assim o levou no caso em tela, ao reconhecimento de circulação de bens para além da clássica obrigação de dar para fins tributários, diametralmente oposta pode ser a conclusão com base no mesmo argumento.

É possível, e entendo até o mais adequado, entender-se serviço para além da clássica conceituação de obrigação de fazer, pois nos casos dos Softwares além da propriedade sequer ser transferida aos usuários, ainda existem outros elementos extrajurídicos necessários de serem levados em conta.

Por exemplo, a necessidade de constantes atualizações feitas pelos programadores que são feitas em razão de uma perene vigilância quanto à segurança e operabilidade dos softwares, é nítida para mim a prestação de serviços nesse caso, o que se contrata não é um código padronizado e fechado que é entregue, a título de cessão de uso, ao usuário, é a operabilidade, segurança, contemporaneidade de atualizações, essa necessidade inclusive é uma obrigação legal, conforme art. 8º da Lei 9.609/98.

“Art. 8º Aquele que comercializar programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos direitos de comercialização, **fica obrigado**, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, **a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa**, consideradas as suas especificações.”¹¹⁷

É importante e necessária a superação daquele entendimento literal que vigorava sob os Arts. 109 e 110, porém é igualmente relevante ressaltar a necessária observância dos princípios e da escorreita exegese constitucional de seus institutos levando-se em consideração as mudanças sociais, sob pena de engessamento do texto constitucional a conceitos arcaicos, o que pode levar a uma perigosa desconexão da norma constitucional com a realidade fática, o que inevitavelmente ocasionaria em sua perda de efetividade.

Portanto entendo as premissas fixadas pelo STF no caso como as mais alinhadas às construções doutrinárias contemporâneas de hermenêutica constitucional, mas entendo que

¹¹⁷ BRASIL, CRFB, 1998, Op. Cit.

outra conclusão seria mais adequada ao caso concreto, ao se levar em consideração todos os pontos levantados anteriormente.

Compreendo, entretanto, que as discussões sobre esse assunto não se esgotam no enquadramento ou não dos softwares na categoria serviços, mas essa retomada de conceitos pretéritos para estabelecer em que âmbito o conflito se situa pode incorrer no que Dworkin chama de agulhão semântico.

Para Dworkin agulhão semântico seria a forma de argumentação em que os juristas “pensam que podemos discutir sensatamente se (mas apenas se) todos aceitarmos e seguirmos os mesmos critérios para decidir quando nossas posições são bem fundadas, mesmo que não possamos afirmar com exatidão, como seria de esperar de um filósofo, que critérios são esses”¹¹⁸.

Dworkin entende equivocada a identificação da imagem do que torna divergências possíveis e os tipos de divergências que ocorrem entre os advogados (ou juristas, em geral), no entanto, ele ressalva um caso que ele entende que essa imagem de possibilidade de divergência é possível, e é justamente nesse caso que entendo situar a discussão dos conflitos entre ISS e ICMS.

Para o autor, “ela é coerente quando advogados e juízes divergem sobre **fatos** históricos ou **sociais** , sobre que palavras devem ser encontradas no texto de alguma lei, ou quais eram os fatos em alguma decisão judicial anterior”¹¹⁹

Portanto, o que deve ser levado a sério é a conceituação propriamente dita do que são serviços e do que são bens, assumida a premissa fixada pelo Supremo da não limitação aos conceitos civilistas de institutos constitucionalmente estatuídos, aí, e somente aí, poderemos encontrar um espaço de segurança jurídica no que tange ao assunto.

¹¹⁸ DWORKIN, 1999, Op. Cit., p. 55-56.

¹¹⁹ Ibidem, loc. cit.

Dado que o não enfrentamento desses conceitos levarão a uma eterna discussão casuística do enquadramento de determinadas relações a esses mesmos conceitos social e historicamente construídos e afirmados.

CONCLUSÃO

Vimos a importância do sério estudo da interpretação das leis tributárias em casos de conflito de competências, pois em última ratio as decisões fundamentais influem nas finanças dos entes da federação e consequentemente no pacto federativo reafirmado em 1988.

A federação como forma de estado e cláusula pétrea deve ser um eixo axiológico central para a interpretação do ordenamento jurídico, a busca pela sua efetivação, com a realização máxima possível da autonomia dos entes, principalmente os menores, deve ser um fim a ser buscado e um aspecto a ser considerado.

As transferências constitucionais não podem, como entendo que esteja sendo, ser muletas para um federalismo forte, a assimetria do nosso modelo deve ser enfrentada na via legislativa – e as discussões da Reforma Tributária são uma oportunidade atual para isso – para que as regionalidades do país de dimensões continentais como Brasil possam, na medida das competências administrativas outorgadas pela Constituição, se autodeterminar no que tange às suas peculiaridades, sem dependência do ente central.

Partindo a uma autoanálise, ressalvo a limitação temporal para a execução do trabalho para uma pesquisa mais aprofundada e o âmbito no qual ele está sendo feito, dado que dele podem sair diversos aprofundamentos mais adequados a um âmbito de pós-graduação, bem como a ausência de acesso a bibliotecas, fechadas em razão da pandemia, que me impossibilitaram de buscar outras fontes não disponíveis na internet para compor a base bibliográfica dessa monografia, não obstante, entendo que consegui reunir uma quantidade robusta o suficiente de artigos acadêmicos sobre os temas tratados.

A princípio esse trabalho teria um enfoque maior na última parte, no capítulo 3, no entanto optei por “dar um passo atrás” e estudar esses fundamentos que antecedem a tributação, como a própria estruturação estatal, pois o governo atual dá sinais de mudanças estruturais no Sistema Tributária Nacional, que, a princípio unificará os impostos que mais geram conflitos, como o ISS e ICMS, em um imposto único, o IBS (Imposto Sobre Bens e Serviços), o que suponho tornará inócua discussões mais práticas a respeito de enquadramentos de determinadas atividades em bens ou serviços, por exemplo, em breve.

Não obstante, acredito que outros conflitos virão em um novo sistema tributário, o que é natural na ciência jurídica, mas os princípios e fundamentos do Estado consolidados em 1988 permanecem e esse trabalho percorre essas fundações para estudar os subsídios teóricos sobre o tema, que poderá ser melhor desenvolvido em estudos posteriores.

Nos debates acerca da reforma tributária, essas questões, alinhadas com as premissas de ética na tributação, pautada por uma justiça fiscal, que favoreça a legitimidade estatal em cobrar os tributos, certamente deverão estar em pauta e serem debatidas pelos juristas que acompanharem a tramitação perante as comissões das casas legislativas do Congresso Nacional, que acompanhemos a evolução no tema e nos debruçemos futuramente no que a possível nova (e esperemos, mais simples) legislação tributária terá a oferecer de avanços.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. Ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A Interpretação do Art. 160 da Constituição à Luz do Novo Contexto Federativo. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, p. 1-37. 2015.

ANDERLE, Ricardo. O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência. In: **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, São Paulo, p 1099-1138, jul. 2017. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Ricardo-Anderle.pdf>>.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. Luís Roberto. Novo Direito Constitucional Brasileiro. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 225, p. 1-38, jul. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47562/44776>>. Acesso em: 15 jun. 2020.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRANDÃO, Claudio. **Direitos Humanos e Fundamentais em Perspectiva**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 57, de 18 de dezembro de 2008. Acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para convalidar os atos

de criação, fusão, incorporação e desmembramento de Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 dez. 2008, edição extra.

_____. Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 set. 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>.

_____. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>.

_____. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>.

_____. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>.

_____. Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Aspectos Fiscais da Educação no Brasil**. Brasília/DF: Ministério da Fazenda, 09 jul. 2018. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:28264>.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Aspectos Fiscais da Saúde no Brasil**. Brasília/DF: Ministério da Fazenda, 09 jul. 2018. Disponível em:

<<http://cnsaude.org.br/wp-content/uploads/2018/11/AspectosFiscaisSau%CC%81de2018.pdf>>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.804.468/SP**. Processual Civil e Tributário. DL 406/68. ISSQN. Rubricas Específicas. Enquadramento no conceito de serviços bancários, para fins de incidência do tributo. Reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 7/STJ. Recorrente: Município de Porto Alegre/RS. Recorrido: Unibanco-União de Bancos Brasileiros S/A. Relator: Min. Herman Benjamin, 14 de maio de 2019. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/859665968/recurso-especial-resp-1804468-rs-2019-0039152-9/inteiro-teor-859665988?ref=serp>>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 633.405/RS**. Tributário. Operações de Venda de Programas de Computador (Softwares). Incidência do ICMS. Recorrente: Município de Caxias do Sul/RS. Recorrido: Constat Serviços em Informática LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux, 24 de novembro de 2004. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7239464/recurso-especial-resp-633405-rs-2004-0029911-1/inteiro-teor-12998724?ref=juris-tabs>>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária 758/SE**. Autor: Estado de Sergipe. Réu: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, 19 de dezembro de 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2259431>>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945/MT**. Autor: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB [atual MDB]. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1747607>>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6341/DF**. SAÚDE – CRISE – CORONAVÍRUS – MEDIDA PROVISÓRIA – PROVIDÊNCIAS – LEGITIMAÇÃO CONCORRENTE. Autor: Partido Democrático Trabalhista - PDT. Relator: Ministro Marco Aurélio, 24 de março de 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5880765>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 199.464/SP**. Tributário. Estado de São Paulo. ICMS. Programas de Computador (Software). Comercialização. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Ministro Ilmar Galvão, 02 de março de 1999. Disponível em <
https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_199464_SP-_02.03.1999.pdf?Signature=W7BqHTNDbt2kTWr7Gjsm3vTRNF8%3D&Expires=1595793330&AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO765VPOG&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=b66ceb25feaea89c532493d9ce34be21>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 651.703/PR**. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. Artigos 109 E 110 do CTN. As Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano De Saúde e Seguro-Saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza-ISSQN, previsto no Art. 156, III, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Min. Luiz Fux, 29 de setembro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 688.223/PR (Tema 590)**. Direito Constitucional E Tributário. Licenciamento Ou Cessão De Direito. Programas de Computador Personalizados (Software). Incidência De ISS. Artigo 156, III, Da Constituição Federal. Manifestação Pela Repercussão Geral. Recorrente: Tim Celular S/A. Recorrido: Município de Curitiba/PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <
<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=102079634&ext=.pdf>>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 705.423/SE (Tema 653)**. Constitucional, Tributário E Financeiro. Federalismo Fiscal. Fundo De Participação Dos Municípios – FPM. Transferências Intergovernamentais. Repartição De Receitas Tributárias. Competência Pela Fonte Ou Produto. Competência Tributária. Autonomia Financeira. Produto Da Arrecadação. Cálculo. Dedução Ou Exclusão Das Renúncias, Incentivos e Isenções Fiscais. Imposto De Renda - IR. Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI. Art. 150, I, Da Constituição Da República. Recorrente: Município de Itabi/SE. Recorrido: Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Relator Ministro Edson Fachin, 23 de novembro de 2016. Disponível em <
<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284492>>.

CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e Direito Tributário. In: **Revista da AJURIS**, Porto Alegre, v. 40, n. 129, p. 199-223, mar. 2013. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10923/11547>>.

CARNEIRO, Cláudio. 2020 **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. A Competência tributária dos estados membros diante da nova Constituição Federal. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 12, n. 45, p. 46-80, jul./set. 1988.

CHAMBARELLI, Guilherme. Os impactos da LINDB no Direito Tributário. **Academia Fiscal**, fev. 2019. Disponível em: <<http://academiasfiscal.com/os-impactos-da-lindb-no-direito-tributario/>>.

CONTI, José Mauricio. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro Em Uma Perspectiva Comparada. In: BRAGA, Carlos E. F.; CONTI, José M.; SCAFF, Fernando F. (Org.). **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 15-34.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo:Atlas, 2014.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. 1. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo, SP: Malheiros, 1997

FELIPE, Paulo; TRINDADE, José Raimundo Barreto. Análise das Transferências Fiscais para os Municípios Marajoaras e suas Repercussões sobre o Financiamento das Políticas Públicas Locais. **Cadernos CEPEC/UFPA**, v. 2, n. 6, jun. 2013. ISSN 2238-118X. Disponível em: <<https://periodicos.ufpa.br/index.php/cepec/article/view/6853>>.

GOMES, Marcus Livio. A Interpretação Aplicativa da Legislação Tributária. In: **Revista da Escola da Magistratura Regional Federal da 2ª Região – EMARF**, Rio de Janeiro, v. 16, n.

1, p.135-172, out. 2012. Disponível em: <<https://emarf.trf2.jus.br/site/documentos/revistaemarfvoll6.pdf>>.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. The cost of rights: why liberty depends on taxes. New York: Norton, 2000. apud SOARES, Hector Cury. Não Levando os Custos dos Direitos a Sério: o Direito Prestacional à Saúde pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 16, n. 2, p. 29-51, jul./out. 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 47

MACHADO, Ralph. Pacote do governo sujeita 17% dos municípios à possibilidade de incorporação por vizinhos. **Agência Câmara de Notícias**, Distrito Federal, 07 nov. 2019. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/noticias/610408-pacote-do-governo-sujeita-17-dos-municipios-a-possibilidade-de-incorporacao-por-vizinhos/#:~:text=As%20receitas%20pr%C3%B3prias%20dos%20munic%C3%ADpios,servi%C3%A7os%20e%20demais%20receitas%20correntes.> >.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ética nas Relações Tributárias. In: MACHADO, S. M. O.; TORRES NETO, A. (Coord.); BELCHIOR, G. P. N.; MARINO, C. E. dos S.; SILVA, I. M. V. da (Org.). **15 Anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará**: Memórias e Perspectivas. 1. Ed. Fortaleza: Fundação Sintaf, 2014, p 31-46.

MALUF, André Luiz; PRADO, Thainara. Administração Pública do medo e os desafios para a inovação. **JOTA**, jul. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/administracao-publica-do-medo-e-os-desafios-para-a-inovacao-30072019>>.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 21. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MENEGHETTI NETO, Alfredo. A problemática descentralização das receitas no Brasil. In: **Carta de Conjuntura FEE**, Porto Alegre, ano 26, n. 12, p 5-6, dez. 2017. Disponível em: < <http://carta.fee.tche.br/?issue=ano-26-numero-12> >. Acesso em: 26 jul. 2020. p. 5.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

NUNES FILHO, Luiz Antunes. O In claris cessat interpretatio e a Justiça. **DireitoNet**, abr. 2007. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3408/O-In-claris-cessat-interpretatio-e-a-justica>>.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 8. Ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Método, 2020.

PEREIRA, Valéria Fernandes. Introdução ao Estudo do Direito e da Hermenêutica Jurídica. **Âmbito Jurídico**, abr. 2010. Disponível em:<<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-75/introducao-ao-estudo-do-direito-e-da-hermeneutica-juridica/>>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. **Revista Interdisciplinar de Direito**, Valença, v. 16, n. 1, p. 335-362, jun. 2018. Disponível em: <<http://revistas.faa.edu.br/index.php/FDV/article/view/498>>.

SOARES, Hector Cury. Não Levando os Custos dos Direitos a Sério: o Direito Prestacional à Saúde pelo Supremo Tribunal Federal. In: **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 16, n. 2, p. 29-51, jul./out. 2015.